

GZ. RV/0624-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt 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

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 erklärte der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. abgekürzt) Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 127.689,02 €. Unter Punkt 8. betreffend die "Angaben für Tarifbegünstigungen" wurde zur Kennzahl 793 (Gemäß § 11a mit dem Hälftesteuersatz zu versteuernde nicht entnommene Gewinne) ein Betrag von

65.418,62 € ausgewiesen. Diesbezüglich führte der Bw. im Begleitschreiben vom 4. Februar 2006 erläuternd aus, dass die Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 EStG auf § 4 Abs. 1 EStG umgestellt worden sei. Es werde die begünstigte Besteuerung des nicht entnommenen Gewinnes in Höhe von 65.418,62 € gemäß § 11a EStG beantragt. Die Ermittlung des nicht entnommenen Gewinnes wurde wie folgt dargestellt:

laufender Gewinn	112.843,11
- Entnahmen	<u>- 47.424,49</u> 65.418,62

Den weiteren Ausführungen zufolge sei der Bw. Rechtsanwalt und beziehe somit Einkünfte aus selbständiger Arbeit, weshalb hier ein Rechtsmittelverfahren notwendig sein werde. Wegen der bekannten Problematik der "Anlassfallwirkung" beim Verfassungsgerichtshof werde um rasche Durchführung der Veranlagung gebeten.

Aus dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004 geht hervor, dass der Bw. einen Gewinn in Höhe von 112.843,11 € erzielte. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für Einzelunternehmer (betriebliche Einkünfte) für 2004 wurde der aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart resultierende Übergangsgewinn mit 14.845,91 € angegeben. Die Ermittlung des Übergangsgewinnes "von der § 4 (3) Ermittlung zu § 4 (1) Ermittlung" zum Stichtag 1. Jänner 2004 wurde in einer weiteren Beilage erläuternd dargestellt.

Mit Bescheid vom 17. Februar 2006 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2004 mit einem Betrag von 55.594,81 € fest. Im Rahmen des angefochtenen Bescheides wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 127.689,02 € ausgewiesen. Die vom Bw. beantragte Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne wurde nicht gewährt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Bestimmung des § 11a EStG nur auf natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, anzuwenden sei.

Mit Schriftsatz vom 11. März 2006 erhob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004 und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

Einleitend wurde nochmalig klargestellt, dass der Bw. Rechtsanwalt sei und den Gewinn aus selbständiger Arbeit durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittle. Wie der Bw. weiters ausführte, sei in der Einkommensteuererklärung für 2004 hinsichtlich des Betrages von 65.418,62 € die Steuerermäßigung gemäß § 11a EStG beantragt worden. Das Finanzamt habe die Steuerbegünstigung nicht berücksichtigt, wobei in der Begründung bloß der Gesetzestext wiederholt worden sei. Nach Ansicht des Bw. sei das Einkommen-

steuergesetz "im § 11a EStG verfassungswidrig". Die Einschränkung des Personenkreises auf natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb ermittelten, sei aber nicht nur verfassungswidrig, sondern auch diskriminierend. Systemwidrig sei diese missbräuchliche Differenzierung schon deshalb, weil die alten Strukturen, wie Stände, Zünfte, Bauern, Handwerker etc. längst überkommen seien. Eine Einteilung in solche Kategorien und daraus resultierend wie über § 11a EStG eine unbegründete Schlechterstellung von unsachlich differenzierten Erwerbstätigen, sei der österreichischen Rechtsordnung mittlerweile fremd. Wie der Bw. weiters ausführte, trete das neue Unternehmensgesetzbuch am 1. Jänner 2007 in Kraft und differenziere nicht mehr zwischen einem Bauern, einem Gewerbetreibenden, etc. sondern stelle klar, dass es sich um Unternehmer handle, das seien Leute, die selbständig wirtschaftlich tätig seien. Die Angehörigen der freien Berufe hätten künftig die Möglichkeit sich in das Firmenbuch eintragen zu lassen. Gleichgültig, ob ein Unternehmer nun Feldfrüchte ziehe, Kraftfahrzeuge herstelle, oder Beratungsleistungen erbringe, sei er eine tragende Säule der Gesellschaft, stelle Arbeitsplätze zur Verfügung und trage ein erhebliches Risiko zum Wohle der Gesellschaft. Wenn aber alle "Unternehmer" seien, so dürfe es keine besser gestellten geben, etwa solche, die land- oder forstwirtschaftlich tätig seien oder ein Gewerbe betrieben. Da der Gesetzgeber durch die Erlassung der Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches eine Klarstellung vorgenommen habe, zeige sich nach Ansicht des Bw., dass die in § 11a EStG vorgenommene Differenzierung eine unsachliche Diskriminierung nach sich ziehe, die nicht mehr gerechtfertigt werden könne. Zu überlegen sei, ob der Steuergesetzgeber eventuell die von den Steuerpflichtigen zu tragenden Belastungen berücksichtigen habe wollen und davon ausgegangen sei, dass ein Gewerbebetrieb bzw. ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb einen besonderen Investitionsbedarf habe. Wie der Bw. Bezug nehmend auf die in seinem eigenen Unternehmen stattgefundenen Investitionen bzw. Abschreibungen festhielt, sei es regelmäßig so, dass auch Unternehmer, die in den alten Begriff eines Gewerbetreibenden nicht hineinfielen, mittlerweile gewaltige Investitionen tätigen müssten, um ihren Beruf überhaupt ausüben zu können. So sei etwa mit aufwendigen EDV-Anlagen, teuren Datenbanken oder einer teuren Fachbibliothek ein hoher finanzieller und persönlicher Aufwand verbunden. Dieser Aufwand müsse regelmäßig fremdfinanziert werden. Dabei genieße beispielsweise ein Installateur, der sich eine Werkzeugkiste auf Kredit kaufe, den ermäßigten Steuersatz, ein Rechtsanwalt, der sich sein "Werkzeug" fremdfinanziere und dann über Jahre rückbezahle, werde jedoch nach Auffassung des Bw. diskriminiert. Eine Differenzierung zwischen den Einkünften aus selbständiger Arbeit und den Einkünften aus

Gewerbebetrieb erweise sich auch deshalb als verfassungswidrig, weil die Übergänge zwischen den beiden Einkunftsarten fließend seien. Wie der Bw. anhand von Beispielen zu untermauern versuchte, komme es zu unsachlichen und verfassungswidrigen Ungleichbehandlungen von wirtschaftlich gleich gelagerten Sachverhalten. Seit der Abschaffung der Gewerbesteuer habe die Differenzierung zwar keine große Bedeutung mehr. Die Unterscheidung werde aber als Voraussetzung einer massiven Steuerbegünstigung vom "Ärgernis" zu einer wettbewerbswidrigen Diskriminierung innerhalb der Gruppe der betrieblichen Einkünfte.

Abschließend begehrte der Bw. die Aufhebung des Bescheides und die erklärungsgemäße Veranlagung unter Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes gemäß § 11a EStG.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 gemäß § 276 Abs. 6 BAO der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Sowohl die Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit als auch die Berechnung des Übergangsgewinnes wurden von der Amtspartei weder sachlich noch ziffernmäßig beeinsprucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich die Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung des § 11a EStG 1988 in der für die Einkommensteuerveranlagung 2004 geltenden Fassung, welche unter bestimmten Voraussetzungen eine Begünstigung für nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb vorsieht.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, wurde durch die Regelung des § 11a EStG 1988 eine Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne eingeführt. Zufolge § 124b Z 78 leg. cit. ist die Bestimmung des § 11a EStG 1988 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 anzuwenden.

Die Bestimmung des § 11a EStG 1988 in der für die Veranlagung des Kalenderjahres 2004 maßgebenden Fassung hat auf Grund der Änderungen durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 124/2003 und durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 180/2004 folgenden Wortlaut:

"Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne

§ 11a. (1) Natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können den Gewinn,

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 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.

(2) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können 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 werden kann.

(3) Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist insoweit eine Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs. 1 begünstigt besteuert worden ist. Die Nachversteuerung ist zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen.

(4) Sind in einem Wirtschaftsjahr, in dem aus diesem Betrieb ein Verlust entsteht, die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gegeben, kann der nachzuversteuernde Betrag wahlweise mit dem Verlust ausgeglichen oder nachversteuert werden. Im Falle einer Nachversteuerung ist der Nachversteuerungsbetrag gleichmäßig auf das laufende und das folgende Wirtschaftsjahr zu verteilen.

(5) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist die Nachversteuerung insoweit beim Rechtsnachfolger vorzunehmen, als es zu einer Buchwertfortführung kommt.

(6) Wechselt der Steuerpflichtige von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auf eine andere Gewinnermittlung, ist eine Nachversteuerung gemäß Abs. 3 bis 5 vorzunehmen. Die Nachversteuerung unterbleibt, soweit und solange für jedes Wirtschaftsjahr

innerhalb des Nachversteuerungszeitraums durch geeignete Aufzeichnungen nachgewiesen wird, dass kein Sinken des Eigenkapitals eingetreten ist. Erfolgt kein Nachweis, ist die Nachversteuerung in jenem Wirtschaftsjahr vorzunehmen, für das kein Nachweis erbracht wird.

(7) Der Anstieg des Eigenkapitals ist 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 Kalenderjahrs 2003, die außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres anfallen, sowie den anteiligen Gewinn des Kalenderjahrs 2003 abzustellen. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind. Der anteilige Gewinn des Kalenderjahrs 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 Kalenderjahrs 2003, die nicht einem bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, zu multiplizieren. Angefangene Monate gelten dabei als ganze Monate.“

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2003 (59 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXII. GP) wurde zur allgemeinen Zielsetzung der Neuregelung sowie zum betroffenen Personenkreis folgendes ausgeführt:

"Allgemeine Zielsetzung der Neuregelung

Im Interesse der Förderung der Eigenkapitalbildung soll der Anstieg des Eigenkapitals steuerlich begünstigt werden. Die bisherige Regelung des § 11, die ebenfalls dieser Zielsetzung gedient hat, erwies sich aus verschiedenen Gründen als unzulänglich. Aus diesem Grund soll eine neu konzipierte Regelung geschaffen werden, die eine höhere Anreizwirkung zur Eigenkapitalbildung entfaltet. Angestrebt wird dies mit einem neuen Instrumentarium, das zum Unterschied von der Regelung des § 11 nicht bloß indirekt über eine Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses Anreizwirkungen entfaltet, sondern direkt die Eigenkapitalbildung fördert. In diesem Sinn sollen Gewinne, die für einen Anstieg des Eigenkapitals "reserviert" werden, einer begünstigten Besteuerung zugeführt werden.

Betroffener Personenkreis

Die Neuregelung soll den nach Handels- oder Abgabenrecht bilanzierenden Einzelunternehmern und den Mitunternehmern von bilanzierenden Mitunternehmerschaften

zustehen. Generell können von der Begünstigung nur natürliche Personen, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Gewerbebetrieb haben, Gebrauch machen. Die Begünstigung wird auf diese Bereiche konzentriert, weil das Eigenkapital in besonderem Maße bei Land- und Forstwirten und Gewerbetreibenden von betriebswirtschaftlicher Bedeutung (Liquidität, Insolvenzsicherheit) ist. Für den Bereich der Körperschaften soll § 11 weiterbestehen, der durch ergänzende Regelungen in § 11 Abs. 2 KStG 1988 flankiert wird. Ausländische Einzelunternehmer - also beschränkt Steuerpflichtige - können die Begünstigung in Bezug auf inländische Betriebsstätten und ausländische Mitunternehmer in Bezug auf inländische Mitunternehmerschaften in Anspruch nehmen.“

Im Bericht des Budgetausschusses (111 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXII. GP) wurde zu § 11a Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 u.a. festgehalten:

"Unverändert soll die Begünstigung bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht zustehen. Dies deshalb, weil diese Berufe in der Regel keinen erheblichen Kapitalbedarf haben und fast ausschließlich auf der persönlichen Leistung des Berufsträgers beruhen. Für diesen Personenkreis besteht daher kein wirtschaftliches Bedürfnis, das betriebliche Sparen und damit die Kapitalinvestition im eigenen Betrieb zu fördern."

Aufgrund der vorherigen Ausführungen ergibt sich, dass das proklamierte Ziel der gesetzlichen Regelung des § 11a EStG 1988 in der Förderung der Eigenkapitalbildung besteht. Darüber hinaus lässt die obige Darstellung der Rechtslage eindeutig erkennen, dass nur solche Betriebe oder Mitunternehmeranteile begünstigt sind, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinn des § 2 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 oder aus Gewerbebetrieb im Sinn des § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 vermitteln. Nach dem klaren Wortlaut des § 11a Abs. 1 EStG 1988 ist nämlich der Anwendungsbereich der Norm auf jene bilanzierenden Einzelunternehmer oder Mitunternehmer von bilanzierenden Mitunternehmerschaften eingeschränkt, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bzw. aus Gewerbebetrieb erzielen. Zudem liefern auch die Gesetzesmaterialien zum Budgetbegleitgesetz 2003 einen unmissverständlichen Anhaltspunkt dafür, dass die Begünstigung des § 11a EStG 1988 bei der Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht zustehen soll.

Von der Tarifbegünstigung des § 11a EStG 1988 ausgeschlossen sind daher Einzelunternehmer oder Mitunternehmer, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 beziehen.

§ 2 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 bestimmt, dass Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 der Einkommensteuer unterliegen.

Gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 zählen folgende Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit:

Einkünfte aus der Berufstätigkeit der

- staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit sowie aus der Berufstätigkeit der
- Ärzte, Tierärzte und Dentisten,
- Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder,
- Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren,
- Bildberichterstatter und Journalisten,
- Dolmetscher und Übersetzer.

Der Bw. bezog im Berufungsjahr Einkünfte aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt. Die daraus erzielten Einkünfte sind demnach als solche aus selbständiger Arbeit zu qualifizieren.

Dass die Einkünfte einer anderen Einkunftsart zuzurechnen seien, wird schließlich auch vom Bw. selbst nicht behauptet. Vielmehr ordnet der Bw. die im Jahr 2004 bezogenen Einkünfte sowohl im Schreiben vom 4. Februar 2006 als auch in der Berufung vom 11. März 2006 ausdrücklich den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die vom Bw. vorgenommene Einkunftsermittlung auch seitens der Amtspartei nicht in Zweifel gezogen wurde. Die vom Bw. erklärten Einkünfte werden daher als sachlich und ziffernmäßig richtig erachtet und der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde gelegt.

Die vorliegende Berufung richtet sich nun gegen die Nichtberücksichtigung der Begünstigung für nicht entnommene Gewinne in Höhe von 65.418,62 € aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt.

Aus der vorhergehenden Darstellung der Rechtslage geht hervor, dass diese steuerliche Begünstigung nur insofern von bilanzierenden Einzelunternehmern in Anspruch genommen werden kann, als diese Steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb beziehen.

Unbestritten ist nun, dass die Festsetzung der Einkommensteuer für das Berufungsjahr 2004 allein auf Grundlage der im Berufungszeitraum geltenden Gesetzeslage zu erfolgen hatte.

Außer Streit steht ferner, dass der nicht entnommene Gewinn, hinsichtlich dessen die Tarifbegünstigung gemäß § 11a EStG 1988 beantragt wurde, gegenständlich aus einer selbständigen Arbeit stammt. Die Begünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11a EStG 1988 ist daher im Berufungsfall nicht anwendbar.

In der Begründung des Berufungsbegehrens wird nun nicht die unrichtige Anwendung der entsprechenden Gesetzesbestimmungen eingewendet. Der Bw. richtet ihre Berufungen vielmehr gegen die Regelung des § 11a EStG 1988 in der berufungsgegenständlichen Fassung und äußert diesbezüglich verfassungsrechtliche Bedenken.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG haben aber die Abgabenbehörden die geltenden Gesetze zu vollziehen.

Die Beurteilung, ob der Bw. durch den angefochtenen Bescheid in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten, oder wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in seinen Rechten verletzt wurde, steht aber dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht zu.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 24. April 2006