



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Schmidt & Schmidt KEG, 2130 Mistelbach, Bahnzeile 10, vom 24. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 28. September 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der am 6. November 2005 verstorbene Abgabepflichtige ist Röntgenfacharzt gewesen und hat aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt.

Seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit hat der Abgabepflichtige gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt; 2004 haben diese Einkünfte € 1.154.809,17 betragen (vgl. Einkommensteuererklärung für 2004).

Außer seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit hat der Abgabepflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb (€ 147,57), Einkünfte aus Kapitalvermögen (€ 1.281,35) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von insgesamt € 2.030,74 erzielt (Gesamtbetrag der für das Jahr 2004 erklärten Einkünfte: € 1.158.268,83).

In der Einkommensteuererklärung für 2004 ist in der für Anträge/Tarifbegünstigungen vorgesehenen Rubrik "*8. Angaben für Tarifbegünstigungen*" – "*Gemäß § 11a mit dem Hälftesteuersatz zu versteuernde nicht entnommene Gewinne*" € 100.000,00 eingetragen worden.

Den Antrag, € 100.000,00 begünstigt zu besteuern, hat das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 28. September 2005 abgewiesen und hat diese Abweisung damit begründet, dass die Besteuerung mit dem begünstigten Steuersatz des § 11a EStG 1988 nur natürlichen Personen zustehe, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvergleich ermitteln.

Der Einkommensteuerbescheid 2004 ist angefochten worden (Berufung, 24. Oktober 2005).

In der Anfechtungserklärung ist ausgeführt worden, dass der Ausschluss der Einkünfte aus selbständiger Arbeit von der Steuerbegünstigung des § 11a EStG 1988 als verfassungswidrig betrachtet werde. Die Verfassungswidrigkeit der Bestimmung soll sich aus der gleichheitswidrigen Behandlung der Eigenkapitalförderung bei den betrieblichen Einkunftsarten ergeben.

*Abgabepflichtiger: „Ein Ausschluss der Begünstigung für selbständige Einkünfte, welche unter anderem in den Gesetzesmaterialien zum Budgetbegleitgesetz 2003 zu § 11a EStG mit der Begründung der besonderen betriebswirtschaftlichen Bedeutung des Eigenkapitals für Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende hervorgehoben wird, kann gerade im vorliegenden Fall nicht aufrecht gehalten werden, da für den Betrieb der Röntgenordination laufend hohe Investitionen ins Anlagevermögen notwendig sind, was sich beispielsweise im Veranlagungsjahr 2004 mit Gesamtinvestitionen im Ausmaß von € 722.711,05 niedergeschlagen hat.*

*Aus diesem Grund ist ein im Hinblick auf die notwendige Eigenkapitalausstattung nicht zu rechtfertigender Ausschluss der selbständigen Einkünfte von der Begünstigung des § 11a EStG verfassungswidrig.“*

Beantragt wird die Neuausfertigung des Einkommensteuerbescheides 2004 unter Berücksichtigung des Antrages auf begünstigte Besteuerung im Sinne des § 11a EStG 1988; angekündigt wird, den Weg zum Verfassungsgerichtshof zur Prüfung der verfassungsrechtlich bedenklichen Bestimmung des § 11a EStG 1988 beschreiten zu wollen und es wird der Antrag gestellt, die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vorzulegen.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung (29. November 2005) abgewiesen und hat im Begründungsteil der Berufungsvorentscheidung ausgeführt:

*„Gemäß § 11a EStG 1988 können natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10 EStG 1988) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch € 100.000,00 mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 versteuern (begünstigte Besteuerung).*

*Steuerpflichtige mit Einkünften gemäß § 22 EStG 1988 sind ausgeschlossen.*

*Die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzesbestimmungen fällt jedoch nicht in die Kompetenz des Finanzamtes als Abgabenbehörde erster Instanz. Die Finanzbehörde hat Gesetze bis zu einer eventuellen Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof anzuwenden."*

Am 19. Dezember 2005 ist ein Vorlageantrag gestellt worden und diesem Vorlageantrag sind die Bilanz zum 31. Dezember 2004 sowie ein Anlageverzeichnis inklusive Anlagenzugänge des Jahres 2004 beigelegt gewesen. Aus diesen Unterlagen soll ersichtlich sein, dass der als Facharzt für Radiologie tätige Abgabepflichtige ein Anlagevermögen habe, das eine maßgebliche Größe in der Bilanzsumme einnehme (idF 65,64 % der Bilanzsumme).

Aus der auch dem Vorlageantrag beigelegten Sachkontenübersicht des Anlagevermögens soll iVm den Anlagenzugängen hervorgehen, dass allein im Jahr 2004 Anlagenzugänge im Ausmaß von insgesamt € 722.211,05 zu Buche stünden.

Aus Anlageverzeichnis und Sachkontenübersicht soll eindeutig hervorgehen, dass es sich im Falle des Abgabepflichtigen um einen sehr anlagenintensiven Betrieb handle, für den die Eigenkapitalförderung, welche hinter der Begünstigung des § 11a EStG 1988 stehen soll, prädestiniert erscheine.

Im Vorlageantrag wird die Rechtsansicht vertreten, es liege im Wirkungsbereich des Unabhängigen Finanzsenates, eine verfassungswidrige Auslegung von § 11a EStG 1988 zu vermeiden. Deshalb werde der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid als verfassungswidrig und im Hinblick auf die Bestimmung des § 11a Abs. 1 erster Satz „aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb“ aufzuheben.

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

Strittig ist die Abweisung des Antrages, nicht entnommene Gewinne iHv € 100.000,00 begünstigt zu besteuern.

Im ggstl. Berufungsfall ist von folgender Sach- und Beweislage auszugehen:

In der Einkommensteuererklärung wird die Einkunftsart nicht angegeben, aus der die nicht entnommenen Gewinne iHv € 100.000,00 stammen, deren begünstigte Besteuerung beantragt worden ist.

Die im Streitjahr erzielten Einkünfte sind Einkünfte aus der freiberuflichen Tätigkeit als Arzt (= Einkünfte aus selbständiger Arbeit), Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gewesen.

In der Anfechtungserklärung/Berufung und der Anfechtungserklärung/Vorlageantrag ist ausschließlich von Einkünfte aus selbständiger Arbeit die Rede. Die als Beilage zum Vorlageantrag vorgelegten Beweismittel Anlageverzeichnis und Sachkontenübersicht sind für die selbständige Tätigkeit erstellt worden.

Aus den Ausführungen in der Berufung und im Vorlageantrag ist iVm den zu diesen Ausführungen nicht in Widerspruch stehenden Beweismitteln Anlagenübersicht und Sachkontenübersicht festzustellen:

Der Antrag, € 100.000,00 begünstigt zu besteuern, ist für nicht entnommene Gewinne aus selbständiger Arbeit gestellt worden.

Mit der für die Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit erstellte Bilanz zum 31. Dezember 2004 ist nachgewiesen worden, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Jahres 2004 gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt worden sind.

Mit dem Anlageverzeichnis und mit der Sachkontenübersicht ist für den ggstl. Berufungsfall nachgewiesen worden, dass die Tätigkeit als Facharzt für Radiologie eine anlagenintensive Tätigkeit gewesen ist.

Entscheidungsgrundlage in diesem Berufungsverfahren ist:

- Der Antrag, € 100.000,00 begünstigt zu besteuern, ist für nicht entnommene Gewinne aus einer anlagenintensiven, selbständigen, Arbeit in einem Jahr gestellt worden, in dem der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt worden ist.

Die begünstigte Besteuerung von nicht entnommenen Gewinnen iHv maximal € 100.000,00 hat der Gesetzgeber in § 11a EStG 1988 in der ab dem Kalenderjahr 2004 geltenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes (BBG) 2003, BGBl. I 2003/71, geregelt.

§ 11a EStG 1988 (idF BBG 2003) lautet:

*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 100.000,00 €, 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 (§ 11a Abs. 1 EStG 1988).*

*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 (§ 11a Abs. 2 EStG 1988).*

In § 11a Abs. 3ff EStG 1988 (idF BBG 2003) werden im Wesentlichen die Rechtsfolgen von Eigenkapitalanstieg und Eigenkapitalabfall angeführt.

Nach der v.a. Sach-, Beweis- und Rechtslage ist über Antrag und Berufungsbegehren - nicht entnommene Gewinne iHv € 100.000,00 begünstigt zu besteuern - wie folgt zu entscheiden:

- Die Personen, deren nicht entnommene Gewinne iHv maximal € 100.000,00 begünstigt zu besteuern sind, werden in § 11a Abs. 1 EStG 1988 (idF BBG 2003) und § 11a Abs. 2 EStG 1988 (idF BBG 2003) aufgezählt.
- Zu diesen Personen gehören natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln (Abs. 1 leg.cit.) und Gesellschafter, die als Mitunternehmer von Gesellschaften anzusehen sind, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln (Abs. 2 leg.cit.).
- Aus dem Gesetzeswortlaut von § 11 a Abs. 1 EStG 1988 (idF BBG 2003) und § 11a Abs. 2 EStG 1988 (idF BBG 2003) ist festzustellen: Personen, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen, gehören nicht zu den in § 11a Abs. 1 EStG 1988 (idF BBG 2003) und § 11a Abs. 2 EStG 1988 (idF BBG 2003) aufgezählten Personenkreisen.

- Da Personen, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen, nicht zu den in § 11a Abs. 1 EStG 1988 (idF BBG 2003) und § 11a Abs. 2 EStG 1988 (idF BBG 2003) aufgezählten Personenkreisen gehören, sind die nicht entnommenen Gewinne aus einer selbständigen Tätigkeit von der begünstigten Besteuerung des § 11a EStG 1988 (idF BGBl. I 2003/71) ausgeschlossen.
- Im ggstl. Berufungsfall stammen die nicht entnommenen Gewinne (€ 100.000,00) aus einer selbständigen Tätigkeit: Die aus der selbständigen Tätigkeit des Abgabepflichtigen stammenden, nicht entnommenen Gewinne iHv € 100.000,00 sind daher von der begünstigten Besteuerung des § 11a EStG 1988 (idF BBG 2003) ausgeschlossen.
- Der Ausschluss nicht entnommener Gewinne von der begünstigten Besteuerung des § 11a EStG 1988 (idF BBG 2003) wird in der Berufungsschrift und im Vorlageantrag als verfassungswidrig bezeichnet und der Unabhängige Finanzsenat wird aufgefordert, § 11a EStG 1988 (idF BBG 2003) verfassungskonform auszulegen.
- Der Unabhängige Finanzsenat hat – wie jedes Gericht und jede Verwaltungsbehörde – Gesetze anzuwenden, solange sie nicht vom Verfassungsgerichtshof aufgehoben worden sind.

Der Unabhängige Finanzsenat hat – wie jedes Gericht und jede Verwaltungsbehörde – zu prüfen, ob durch den Ausschluss bestimmter Personenkreise – idF von Angehörigen der freien Berufe - von der begünstigten Besteuerung nach § 11a EStG 1988 (idF BBG 2003) eine planwidrige Gesetzeslücke entstanden ist, die durch Gesetzesanalogie zu schließen ist.

Nach der vom Obersten Gerichtshof (OGH) in seinen Urteilen - OGH 16.3.2004, 4 Ob 7/04i, u.a. - vertretenen Rechtsansicht ist die gesamte geltende Rechtsordnung Maßstab bei der Beantwortung der Frage, ob eine Gesetzeslücke vorliegt. Ob eine Gesetzeslücke vorliegt, ist auf Grund der Rechtsordnung einschließlich aller auch als Auslegungskriterien heran zu ziehenden Maßstäbe zu beurteilen. Eine - hier allein in Frage kommende - teleologische Lücke liegt vor, wenn die - mit Hilfe der Interpretationsregeln ermittelte - ratio legis (das höhere Rechtsprinzip) in Verbindung mit dem Gleichheitsgrundsatz die Erstreckung der Rechtsfolgenanordnung (der Werttendenz) einer gesetzlichen Norm (oder auch mehrerer Vorschriften) auf den gesetzlich nicht unmittelbar geregelten Fall fordert (F. Bydlinski in Rummel, ABGB, 3. Auflage, § 7 Rz 2 mwN).

Durch den Ausschluss von nicht entnommenen Gewinnen aus selbständiger Arbeit von der begünstigten Besteuerung nach § 11a EStG 1988 (idF BBG 2003) ist keine planwidrige Gesetzeslücke entstanden:

§ 11a EStG 1988 (idF BBG 2003) entspricht in seinem Wirkungsmechanismus (= direkte Besteuerung bestimmter Gewinnbestandteile) der Rücklage für nicht entnommene Gewinne (§ 11 EStG 1972). Die steuerfreie Rücklage im Sinne des § 11 EStG 1972 konnte nur zu Lasten der Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft und zu Lasten der Gewinne aus Gewerbebetrieb gebildet werden und diente der Stärkung des Betriebskapitals. Dass Angehörige der freien Berufe keine steuerfreie Rücklage im Sinne des § 11 EStG 1972 bilden konnten, hat der Verfassungsgerichtshof (VfGH) in der Entscheidung VfGH, 24.2.1972, B 356/71, nicht als verfassungsrechtlich bedenklich erachtet. Damals kam der VfGH zu dem Ergebnis, dass die Motivierung – Stärkung des Betriebskapitals von Land- und Forstwirtschaften und Gewerbebetrieben – geeignet ist, die in der Gesetzesstelle liegende Differenzierung sachlich zu begründen.

Ist der Ausschluss von Personen, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen, von der Bildung einer steuerfreien Rücklage für nicht entnommene Gewinne im Sinne des § 11 EStG 1972 verfassungskonform gewesen, muss auch deren Ausschluss von der, mit dem gleichen Wirkungsmechanismus ausgestatteten, begünstigten, Besteuerung von nicht entnommenen Gewinnen aus selbständiger Arbeit nach § 11a EStG 1988 (idF BBG 2003) verfassungskonform sein.

Ist der Ausschluss von nicht entnommenen Gewinnen aus selbständiger Arbeit verfassungskonform, ist eine Gesetzesanalogie nicht zulässig und § 11a EStG 1988 (idF BBG 2003) darf auf nicht entnommene Gewinne aus selbständiger Arbeit nicht angewendet werden.

Nach dieser Rechtslage war das Berufungsbegehren – § 11a EStG 1988 (idF BBG 2003) auf nicht entnommene Gewinne aus selbständiger Arbeit anzuwenden und € 100.000,00 begünstigt zu besteuern – abzuweisen.

Wien, am 20. Februar 2006