



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch LBG Wirtschaftstrhd- u. BeratungsGmbH, 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, vom 11. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 21. November 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Rechtsanwalt und Angehöriger einer in Form einer KEG geführten Rechtsanwaltspartnerschaft.

Seine aus der KEG erzielten Einkünfte wurden für das Jahr 2005 mit Bescheid vom 31. Oktober 2006 gem. § 188 BAO, „Mitteilung über die gesonderte Feststellung“, iHv Euro 169.716,30 festgestellt.

In der am 27. Oktober 2006 eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 erklärte der Bw. diesen Betrag als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und beantragte davon Euro 34.000,00 als nicht entnommenen Gewinn gem. § 11a EStG 1988 mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern.

Die Abgabenbehörde erster Instanz setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2005 auf Basis der erklärten Einkünfte mit Bescheid vom 21. November 2006 iHv Euro 74.939,70 fest.

Die beantragte begünstigte Besteuerung gem. § 11a EStG 1988 wurde nicht gewährt, da

diese, wie die zuständige Abgabenbehörde begründet, nur bei den Einkunftsarten aus Land- und Forstwirtschaft oder Gewerbebetrieb zustehe.

Am 11. Dezember 2006 erhob der Bw. gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 Berufung.

Der Bw. bringt vor, dass dem Bescheid eine unrichtige rechtliche Beurteilung zugrunde liege und die Nichtanwendung der Begünstigung gem. § 11a EStG 1988 zu Unrecht erfolgt sei. Eine Differenzierung zwischen den durch den Bw. versteuerten Einkünften aus selbständiger Arbeit und den Einkünften von Land- und Forstwirten bzw. Gewerbetreibenden sei sachlich nicht gerechtfertigt. Der gegen die Anwendung der Begünstigung sprechende Wortlaut des § 11a EStG 1988 sei verfassungswidrig. Es werde auf das diesbezüglich beim VfGH beschlossene Gesetzesprüfungsverfahren (Beschluss B 3334/05 vom 12. Juni 2006) verwiesen.

Bei verfassungsgemäßer Anwendung des § 11a EStG 1988 hätte der nicht entnommene Gewinn von Euro 34.000,00 nicht besteuert werden dürfen.

Der Bw. beantragte die Abänderung des Bescheides dahingehend, dass die Begünstigung des § 11a EStG 1988 für den geltend gemachten Teil des nicht entnommenen Gewinnes angewendet und die Einkommensteuervorschreibung für das Jahr 2005 herabgesetzt wird.

Mit dem Bescheid vom 28. November 2006, „Geänderte Mitteilung über die gesonderte Feststellung“, der Abgabenbehörde erster Instanz erfolgte keine Änderung bezüglich der Höhe der ursprünglich festgestellten Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der KEG. Der nicht entnommene Gewinn wurde im Zuge dessen mit Null festgestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 11a EStG 1988 in der hier maßgebenden Fassung normiert:

"(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)"

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."*

Die gesetzliche Bestimmung hat die Förderung der Eigenkapitalbildung zum Ziel. Nach dem klaren Wortlaut des § 11a Abs. 1 und 2 EStG 1988 ist der Anwendungsbereich der Norm auf jene bilanzierenden Einzelunternehmer oder Mitunternehmer von bilanzierenden Mitunternehmerschaften eingeschränkt, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bzw. aus Gewerbebetrieb erzielen. Dass die Begünstigung des § 11a EStG 1988 bei der Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht zustehen soll, geht auch aus den Materialien zum Budgetbegleitgesetz 2003 hervor.

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

Der Bw. bezog im Jahr 2005 Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt in einer Rechtsanwaltspartnerschaft.

Die auf ihn entfallenden Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft wurden in einem Feststellungsverfahren gem. § 188 BAO bescheidmäßig festgestellt und der Berechnung der Einkommensteuer zu Grunde gelegt.

Wie der Bw. selbst angibt ermittelt die Mitunternehmerschaft (KEG) ihr Einkommen nicht mittels Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung), sondern mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Der nicht entnommene Gewinn könne jedoch, dadurch dass die Aufzeichnungen in Form einer „eingeschränkten doppelten Buchhaltung“ geführt werden, mittels

Verrechnungskonten des „Umlaufvermögens, sonstige Verbindlichkeiten“ nachvollzogen werden und sei dessen Entwicklung klar herauszulesen.

Die Berufung richtet sich gegen die Nichtberücksichtigung der Begünstigung für nicht entnommene Gewinne in Höhe von Euro 34.000,00 aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt. Dabei werden gegen die Bestimmung des § 11a EStG 1988 Bedenken hinsichtlich deren Verfassungswidrigkeit vorgebracht.

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 11a EStG 1988 steht die steuerliche Begünstigung nur bilanzierenden Einzelunternehmern oder Mitunternehmern einer bilanzierenden Mitunternehmerschaft zu, die ihre steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb beziehen.

Da der Bw. unstrittig Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bezieht ist er schon aus diesem Grund von der Anwendung der Tarifbegünstigung ausgeschlossen. Des weiteren ermittelt die Mitunternehmerschaft (KEG) ihren Gewinn nicht durch Betriebsvermögensvergleich sondern durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Die Festsetzung der Einkommensteuer erfolgte somit für den Bw. für das Jahr 2005 auf Grundlage der geltenden Gesetzeslage zu Recht ohne Anwendung der begünstigten Besteuerung auf nicht entnommene Gewinne.

Ergänzend wird festgehalten, dass eventuelle Vorbringen gegen die in einem Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen im Feststellungsverfahren und nicht im Verfahren betreffend den abgeleiteten Bescheid zu erstatten sind.

Zum Vorbringen des Bw., dass die gesetzliche Bestimmung des § 11a EStG hinsichtlich des gegen die Anwendung der Begünstigung auf selbständige Einkünfte sprechenden Wortlautes verfassungswidrig sei, ist festzustellen, dass es nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) als Verwaltungsbehörde ist über die Verfassungsmäßigkeit einfachgesetzlicher Bestimmungen abzusprechen. Vielmehr hat der UFS von der Verfassungskonformität der anzuwendenden Bestimmungen auszugehen. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes liegt in der ausschließlichen Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes.

Die Berufungsentscheidung war somit spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 12. Jänner 2007