



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A&B-KG, vertreten durch C., vom 22. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 12. Juli 2011 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine im Geschäftszweig Bierimport tätige Kommanditgesellschaft. Mit dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 vom 12.7.2011 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 65.635,15 festgestellt und auf den unbeschränkt haftenden Gesellschafter X. und den Kommanditisten Y. zu je 50 % verteilt, da laut Erklärung bei den Mitunternehmern weder Sonderbetriebseinnahmen noch Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen waren. Bei den Mitunternehmern wurde jeweils ein Freibetrag für investierte Gewinne von körperlichen Wirtschaftsgütern iHv € 339,32 sowie ein Grundfreibetrag iHv € 1.950,00 berücksichtigt.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 22.7.2011 wurde folgendes vorgebracht: Da sich eine Personengesellschaft aus mehreren Einzelunternehmern zusammensetze (Bilanzbündeltheorie), sei die Aliquotierung des Grundfreibetrages nicht verfassungskonform, da ein Vermögensverlust von € 838,00 (gerundet) pro Gesellschafter eintrete. Würden die beiden Gesellschafter je eine Hälfte dieses Unternehmens betreiben,

stünde beiden der volle Grundabsetzbetrag zu. Außerdem sei im Gesetz ausdrücklich festgehalten, dass der Freibetrag nur dem Gesellschafter und nicht der Gesellschaft zustehe. Die Berechnung des korrekten, max. € 3.900,00 betragenden Grundfreibetrages könnte und müsste erst bei der jeweiligen Veranlagung der Einkommensteuer erfolgen. Beispiele der Rückführung von Überansprüchen seien u.a. die Neuberechnung des Jahressechstels oder die Aberkennung von mehrfach geltend gemachten Pendlerpauschalen im Rahmen der Veranlagung. Es werde daher ersucht, den Feststellungsbescheid dahingehend zu ändern, dass jedem Gesellschafter der volle Grundfreibetrag gewährt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die der rechtlichen Beurteilung zugrunde zu legende gesetzliche Bestimmung ist § 10 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 26/2009 (Steuerreformgesetz 2009), deren Inhalt lautet:

„(1) Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag bis zu 13% des Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens 100 000 Euro im Veranlagungsjahr, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

- 1. Bemessungsgrundlage ist der Gewinn, ausgenommen Veräußerungsgewinne (§ 24).*
- 2. Der Gewinnfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen für jedes Kalenderjahr einmal bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30 000 Euro zu (Grundfreibetrag). Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben, ist der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Wird vom Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, ist der Grundfreibetrag im Verhältnis der Gewinne zuzuordnen.*
- 3. Übersteigt die Bemessungsgrundlage den Betrag von 30 000 Euro, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden, soweit*
 - der Gewinn die Bemessungsgrundlage des zugeordneten Grundfreibetrages übersteigt und*
 - der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist.*

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3) geltend gemacht werden. Er ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.

4. Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 2 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.

(2) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können nur die Gesellschafter den Gewinnfreibetrag im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Sowohl der Grundfreibetrag als auch der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag, höchstens jedoch 100 000 Euro (Abs. 1), sind bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Hält der Mitunternehmer die Beteiligung im Betriebsvermögen eines Betriebes, kann der Gewinnfreibetrag nur bei Ermittlung des Gewinnes dieses Betriebes berücksichtigt werden.

(3) Begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 1 Z 3 sind:

1. Nicht unter Abs. 4 fallende abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren, die inländischen Betrieben oder inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind, wenn der Betrieb oder die Betriebsstätte der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes eingesetzt werden, nicht einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte als zugerechnet.

2. Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4, die dem Anlagevermögen eines inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden, vorbehaltlich Abs. 5 Z 2 und Z 3.

(4) Für folgende Wirtschaftsgüter kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden:

- Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen.
- Luftfahrzeuge.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.
- Gebrauchte Wirtschaftsgüter.
- Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht.

- Wirtschaftsgüter, für die der Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 oder Z 4b oder die Forschungsprämie gemäß § 108c in Anspruch genommen wurde.

(5) Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden sie ins Ausland - ausgenommen im Falle der entgeltlichen Überlassung in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes - verbracht, gilt Folgendes:

1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag ist insoweit gewinnerhöhend anzusetzen. Der gewinnerhöhende Ansatz hat im Jahr des Ausscheidens oder des Verbringens zu erfolgen.

2. Im Fall des Ausscheidens von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 unterbleibt insoweit der gewinnerhöhende Ansatz, als im Jahr des Ausscheidens begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 3 Z 1, die die Voraussetzungen für den Freibetrag erfüllen, angeschafft oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung). Auf den Fristenlauf des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgutes wird die Behaltedauer des ausgeschiedenen Wertpapiers angerechnet. Die Frist kann jedoch nicht vor jenem Zeitpunkt enden, zu dem die Frist für das ausgeschiedene Wertpapier geendet hätte. Soweit Wirtschaftsgüter der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden. Wirtschaftsgüter, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind als solche im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 auszuweisen.

3. Werden Wertpapiere, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wurde, vorzeitig getilgt, können zur Vermeidung einer Nachversteuerung anstelle begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter innerhalb von zwei Monaten nach der vorzeitigen Tilgung auch Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 angeschafft werden (Wertpapierersatzbeschaffung). In den ersatzbeschafften Wertpapieren setzt sich der Lauf der Frist gemäß Abs. 3 hinsichtlich der vorzeitig getilgten Wertpapiere unverändert fort. Soweit Wertpapiere der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht in Anspruch genommen werden. Wertpapiere, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 als solche auszuweisen.

Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt der gewinnerhöhende Ansatz.

(6) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist der gewinnerhöhende Ansatz (Abs. 5) beim Rechtsnachfolger vorzunehmen. Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist der gewinnerhöhende Ansatz nur dann vorzunehmen, wenn die Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist ausscheiden oder verbracht (Abs. 5) werden.

(7) Voraussetzungen für die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (Abs. 1 Z 3) sind:

1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wird in der Einkommensteuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen. Der Ausweis hat getrennt zu erfolgen für

- jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch körperliche Anlagegüter gedeckt ist, und

- jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch Wertpapiere gedeckt ist.

2. Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind in einem Verzeichnis auszuweisen. In diesem Verzeichnis ist für jeden Betrieb jeweils getrennt für körperliche Anlagegüter gemäß Abs. 3 Z 1 und Wertpapiere gemäß Abs. 3 Z 2 auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Das Verzeichnis ist der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Die Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich."

Im gegenständlichen Fall besteht hinsichtlich der nach den Vorgaben des § 10 EStG 1988 zu ermittelnden Höhe des Grundfreibetrages für das Jahr 2010 Konvergenz der Verfahrensparteien. Der vom Finanzamt für die Personengemeinschaft insgesamt angesetzte Betrag von € 3.900,00 wird von der Bw. nicht in Frage gestellt, zumal sie diesen Betrag in der Berufung als „korrekt“ bezeichnet.

Die Bw. wendet sich somit ausschließlich gegen die aliquote Berücksichtigung des Grundfreibetrages bei den beiden Mitunternehmern X. und Y. mit jeweils € 1.950,00 und argumentiert, dass diese Vorgehensweise des Finanzamtes nicht verfassungskonform sei, da den Gesellschaftern dadurch ein Vermögensverlust eintrete.

Insoweit sich die Bw. darauf beruft, dass im Gesetz ausdrücklich festgehalten sei, dass der Grundfreibetrag nur dem Gesellschafter und nicht der Gesellschaft zustehe, ist zu entgegnen, dass bei der Ermittlung des Willens des Gesetzgebers auch systematische und teleologische Aspekte einbezogen werden müssen.

Der Grundfreibetrag, der ausschließlich von natürlichen Personen, die betriebliche Einkünfte als Einzel- oder Mitunternehmer erzielen, in Anspruch genommen werden kann, kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes gewinnmindernd geltend gemacht werden. Der Begriff

Betrieb steht hier generell für eine Betätigung, aus der betriebliche Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 erzielt werden (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 10, Tz 9-10).

Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können nur die Gesellschafter den Grundfreibetrag in Anspruch nehmen (§ 10 Abs. 2 erster Satz). Die Inanspruchnahme des Grundfreibetrages kann notwendigerweise nur durch den einzelnen Mitunternehmer und nicht durch die Mitunternehmerschaft erfolgen, weil die Inanspruchnahme von Voraussetzungen abhängig ist, die die Person des Mitunternehmers betreffen. Anspruchsberechtigt sind ausschließlich natürliche Personen (nicht aber an der Mitunternehmerschaft beteiligte Körperschaften). Weiters ist die Inanspruchnahme des Grundfreibetrages gewinnabhängig. Das relevante steuerliche Ergebnis ist unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu ermitteln und kann deswegen für einen Mitunternehmer – wenngleich den übrigen Mitunternehmern ein steuerlicher Gewinn zugerechnet wird – negativ sein. Jedem anspruchsberechtigten Mitunternehmer steht für sich das Wahlrecht zu, den Grundfreibetrag in Anspruch zu nehmen (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 10, Tz 53).

Der Grundfreibetrag ist bezogen auf die Mitunternehmerschaft absolut begrenzt mit dem Höchstbetrag von € 100.000,00. Jeder Mitunternehmer kann den Grundfreibetrag mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag ansetzen (§ 10 Abs. 2 zweiter Satz). Der Teilbetrag ermittelt sich nach Maßgabe des gesellschaftsvertraglich zustehenden Gewinnanteiles unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben (EStR 2000, Rz 3720 iVm Rz 3860h). Nur alle Mitunternehmer zusammen erreichen den vollen Grundfreibetrag. Mitunternehmerschaften mit entsprechend hohen Gewinnen sind dadurch gegenüber getrennt geführten Einzelunternehmen schlechter gestellt (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 10, Tz 55).

Es besteht also eine der Gewinnbeteiligung entsprechende Aliquotierung von Grundfreibetrag und investitionsbedingtem Freibetrag; nur alle Mitunternehmer zusammen erreichen den vollen Grundfreibetrag und den vollen investitionsbedingten Freibetrag (vgl. *Mayr*, RdW 2009, 237).

Die Aliquotierung bei Mitunternehmerschaften kann zu verfassungsrechtlich problematischen Nachteilen führen: Schließen sich zwei Einzelunternehmen zu einer Mitunternehmerschaft zusammen, unterliegen sie für Zwecke des Freibetrages nach § 10 einer einheitlichen Gewinngrenze von € 769.230,00 (vgl. *Mayr*, RdW 2009, 238).

Aus den dargelegten Erwägungen zur mit dem Steuerreformgesetz 2009 (BGBl. I Nr. 26/2009) geschaffenen Rechtslage ergibt sich, dass an der vom Finanzamt vorgenommenen

Aliquotierung des Grundfreibetrages iHv € 3.900,00 keine Rechtswidrigkeit im Hinblick auf § 10 EStG 1988 zu erblicken ist. Da laut Punkt III. des vorliegenden Gesellschaftsvertrages Substanz und Erfolg des Unternehmens den Gesellschaftern zu gleichen Teilen anzurechnen sind und keine Sonderbetriebseinnahmen bzw. Sonderbetriebsausgaben erklärt wurden, war bei jedem der beiden Gesellschafter der Betrag von € 1.950,00 zu berücksichtigen.

Der von der Bw. vertretenen Ansicht, dass die Berechnung des Grundfreibetrages erst bei der jeweiligen Einkommensteuerveranlagung der Mitunternehmer erfolgen „könnte und müsste“, kann nicht gefolgt werden, da eine derartige Vorgehensweise nach der oben dargestellten Rechtslage nicht in Betracht gezogen werden kann.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass dem angefochtenen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 keine Rechtswidrigkeit auf einfachgesetzlicher Ebene anhaftet.

Insoweit von der Bw. der Aspekt der mangelnden Verfassungskonformität angesprochen wird, ist auf das Legalitätsprinzip zu verweisen. Aus Art 18 Abs 1 B-VG ergibt sich, dass sowohl das Finanzamt als Abgabenbehörde erster Instanz als auch der Unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz die geltenden Gesetze anzuwenden haben. Die Kompetenz zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen kommt gemäß Art. 140 B-VG ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof zu.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. September 2011