



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 13. Dezember 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Einkünfte des Berufungswerbers (Bw) als selbständiger Steuerberater (wie in der Steuererklärung beantragt) aG der Gewinnermittlungsvorschriften des § 4 Abs 3 EStG oder (nach dem Vorbringen in der Berufung) wie im Bereich der Land- und Forstwirtschaft nach einer Gewinnermittlung, die auf eine Einnahmenaufzeichnung verzichtet (Vollpauschalierung), festzusetzen sind.

In der unmittelbar beim Unabhängigen Finanzsenat eingebrachten und aG eines Mängelbehebungsauftrages ergänzten Berufung bringt der Bw iW vor, im Einkommen, welches dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liege, seien Einkünfte iSd § 22 EStG enthalten, die nach den Gewinnermittlungsvorschriften des § 4 Abs 3 EStG ermittelt worden seien. Diesen Einkünften liege eine Tätigkeit als selbständiger Steuerberater im Rahmen eines Kanzleibetriebes zu Grunde. Die Gewinnermittlung sei als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben erfolgt, weil keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung bestanden habe und Bücher auch nicht freiwillig geführt worden seien. Die

betrieblichen Einkünfte für 2009 seien in der Beilage zur Einkommensteuererklärung ermittelt und dargestellt worden. Die Betriebseinnahmen seien nach den gesetzlichen Vorschriften aufgezeichnet und in die Steuererklärung übernommen worden und seien Teil der Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die im bekämpften Bescheid erklärungsgemäß veranlagt worden seien.

Der Bescheid werde hinsichtlich seiner Erfassung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit angefochten, weil die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG verfassungswidrig wären.

Der Bw beantrage, den mit Verfassungswidrigkeit belasteten Bescheid aufzuheben und ebenso wie im Bereich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf der Grundlage einer Gewinnermittlung, die auf eine Einnahmenaufzeichnung verzichte, die Einkünfte festzusetzen (Vollpauschalierung). Die Ermittlung des Gewinnes sei nach einem Verfahren vorzunehmen, welches auf der Grundlage einer Bemessungsgrundlage, festgestellt zum 1.1.1989, mit festen Sätzen zu ermitteln sei. Im konkreten Fall sei, wie bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, von einem Mitarbeiter auszugehen.

§ 1 EStG regle die Einkommensteuerpflicht der natürlichen Personen. Nach § 2 EStG sei das Einkommen zu Grunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen habe. Der Gleichheitssatz verbiete dem Gesetzgeber sachlich nicht zu rechtfertigende Differenzierungen zu regeln. Unterschiedliche Regeln müssten durch Unterschiede im Tatsächlichen begründet sein. Eine solche Gleichheitswidrigkeit liege vor, wenn bei betrieblichen Einkünften, die grundsätzlich nur aus historischen Gründen nicht in einer Einkunftsart zusammengefasst seien, wie dies in vielen Abgabenrechten der Europäischen Union der Fall sei, im Bereich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit immer die Einnahmen aufzuzeichnen seien und in bestimmten Bereichen der Land- und Forstwirtschaft nicht. Die Eigenart der Gewinnermittlung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe im Verhältnis zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit sei, dass zwar dem Grundsatz der Verwaltungsökonomie im Falle einer Pauschalierung eine große Bedeutung beizumessen sei, jedoch wie dies selbst durch die Feststellungen des BMF erläutert werde, neben dem Argument der Verwaltungsökonomie auch eine Subventionstangente enthalten sei. Die gesetzliche Deckung der Pauschalierungsverordnungen sei dann zweifelhaft, wenn

- die Wahl eines Pauschalierungsmaßstabes, nämlich des Einheitswertes, der nicht geeignet sei, eine dem tatsächlichen Gewinn nahekommende Größe zu ermitteln oder
- eine völlig unrealistische Festsetzung der Durchschnittssätze durch den Verordnungsgeber erfolge.

Eine Bemessungsgrundlage auf der Grundlage des Einheitswertes, ermittelt bei der Hauptfeststellung 1988, sei schon deshalb mit so gravierenden Fehlern behaftet, weil die Hauptfeststellung vor dem Beitritt zur Europäischen Gemeinschaft zum 1.1.1995 erfolgt sei

und sich die Finanzierung der Subventionen der Landwirtschaft systemisch völlig geändert hätte ebenso wie die Preise auf dem Weltmarkt.

Auf Grund dieser Tatsachen einer nicht zu rechtfertigenden Differenzierung innerhalb der betrieblichen Einkunftsarten sei die Gewinnermittlungsvorschrift des Einkommensteuergesetzes verfassungswidrig. Die auf der Grundlage des § 2 EStG und der Bestimmung des § 17 Abs 5 Z 3 EStG erlassene Pauschalierungsverordnung 2011 verletze den Gleichheitssatz.

Als Beilagen zur Berufung legte der Bw

- den Beitrag von *Kofler/Schellmann, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung*
- Beilage E 1a zur Einkommensteuererklärung E 1 für Einzelunternehmer (betriebliche Einkünfte) für 2009 betreffend Einkünfte aus selbständiger Arbeit – Geschäftsführerbezüge, Aufsichtsratsvergütungen, Autorenhonorare (Kopie)
- Beilage zur Einkommensteuererklärung 2009: Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit – Geschäftsführerbezüge – Aufsichtsratsvergütungen
- (weitere) Beilage E 1a zur Einkommensteuererklärung E 1 für Einzelunternehmer (betriebliche Einkünfte) für 2009 betreffend Einkünfte aus selbständiger Arbeit – Kanzleibetrieb (Kopie)

Über die Berufung wurde erwogen:

Der folgende unstrittige Sachverhalt wird festgestellt:

Der Bw erklärte in der Einkommensteuererklärung 2009 Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Diese setzen sich zusammen aus:

- Einkünfte als selbständiger Steuerberater im Rahmen eines Kanzleibetriebes. Die Gewinnermittlung dieser Einkünfte erfolgte durch eine vollständige Einnahmen-Ausgaben Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 (Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben). Die Höhe dieser Einkünfte betrug € 22.556,93,--. Es bestand keine Verpflichtung zur Buchführung und es wurden auch nicht freiwillig Bücher geführt.
- Einkünfte aus Geschäftsführerbezügen, Aufsichtsratsvergütungen, Autorenhonorare. Die Gewinnermittlung dieser Einkünfte erfolgte durch die Basispauschalierung nach § 17 Abs 1 EStG 1988. Die Höhe dieser Einkünfte betrug € 101.174,86,--.

Der Einkommensteuerbescheid 2009 erging erklärungskgemäß. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden mit € 123.731,79,-- festgesetzt.

Rechtlich ist auszuführen wie folgt:

In Streit steht, ob die Einkünfte des Bw als selbständiger Steuerberater im Rahmen eines Kanzleibetriebes nach einer Einnahmen/Ausgaben Rechnung im Sinne des § 4 Abs 3 EStG 1988 oder nach einer Vollpauschalierung wie bei Land- und Forstwirten im Sinne des § 17 Abs 5 Z 3 EStG 1988 zu ermitteln sind.

Art und Höhe der übrigen Einkünfte sind unstrittig.

Gemäß § 1 Abs 1 EStG 1988 sind nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. Nach Abs 2 leg cit sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Der Bw ist als natürliche Person mit einem Wohnsitz im Inland unbeschränkt steuerpflichtig. Die in Streit stehenden Einkünfte sind als inländische Einkünfte von der unbeschränkten Steuerpflicht erfasst.

Nach § 2 Abs 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer nur folgende taxativ aufgezählte Einkunftsarten:

- "1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft*
- 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit*
- 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb*
- 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*
- 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen*
- 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung*
- 7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29"*

Nach § 2 Abs 4 EStG 1988 sind Einkünfte im Sinne des Abs 3 der Gewinn bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb; der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bei den anderen Einkunftsarten.

Vorweg ist zu klären, welcher Einkunftsart die in Streit stehenden Einkünfte des Bw zuzuordnen sind. Es handelt sich um Einkünfte als selbständiger Steuerberater.

Nach der Legaldefinition des § 21 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

- "1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.*
- 2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs 3 bis 7 des*

Bewertungsgesetzes 1955.

3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.

4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht."

Gemäß Abs 2 leg cit gehören zu den Einkünften im Sinne des Abs 1 auch Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb; Gewinnanteile oÄ von Gesellschaftern von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sofern die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist; Veräußerungsgewinne iSd § 24.

Es muss sich um eine mit allen Merkmalen eines Betriebs ausgestattete Betätigung handeln, die sich als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft in zumindest einer der Tätigkeitsformen des § 21 darstellt. (*S Jakom/Baldauf, 3. Auflage 2010, § 21, Tz 1*).

Diese Einkunftsart erfasst nach der Judikatur nur Tätigkeiten, die auf die planmäßige Nutzung der Naturkräfte gerichtet sind und Urproduktion darstellen (*s zB VwGH 16.9.2003, ZI 99/14/0228*). Urproduktion ist die Erzeugung tierischer und pflanzlicher Produkte mit Hilfe der Naturkräfte bis zu einer marktfähigen Zustandsstufe. (*S Jakom/Baldauf aaO*).

Der Betrieb einer Steuerberatungskanzlei ist von keiner der in § 21 EStG 1988 aufgezählten Betriebsarten erfasst. Es handelt sich nicht um die Erzeugung tierischer und pflanzlicher Tätigkeit mit Hilfe der Naturkräfte.

Die Tätigkeit des Bw kann daher nicht unter die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iSd § 21 EStG 1988 subsumiert werden. Dies ist evident, unbestritten und wird auch vom Bw selbst nicht behauptet.

Gemäß § 22 EStG Z 1 1988 sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nach lit b leg cit uA Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Wirtschaftstreuhänder.

Die Berufstätigkeit der Wirtschaftstreuhänder ist im Sinne des Wirtschaftstreuhänderberufsgesetzes, BGBl I Nr 58/1999 zu verstehen.

Nach § 1 Abs 1 leg cit sind Wirtschaftstreuhänderberufe folgende Berufe:

- *Wirtschaftsprüfer*
- *Steuerberater*

Nach § 1 Abs 2 leg cit sind die Wirtschaftstreuhänderberufe freie Berufe.

Der Bw ist zur selbständigen Ausübung des Wirtschaftstreuhänderberufes Steuerberater berechtigt und durch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder öffentlich bestellt. Er erzielt die strittigen Einkünfte im Rahmen seiner Berechtigung als selbständiger Steuerberater. Es

handelt sich daher um Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Dass die Einkünfte einer anderen Einkunftsart zuzuordnen seien, wird auch vom Bw nicht behauptet. Er ordnet die Einkünfte vielmehr selbst in der Steuererklärung den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu.

Weiters ist zu klären, wie die Einkunftsermittlung der strittigen Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erfolgen hat.

Gemäß § 4 Abs 3 erster Satz EStG 1988 darf der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden.

Bei Einkünften aus selbständiger Arbeit wird der Gewinn auf Grund der fehlenden Buchführungspflicht nach § 125 BAO regelmäßig nach § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt; wahlweise kommt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG 1988 oder die Betriebsausgabenpauschalierung des § 17 EStG 1988 zur Anwendung. (*S Doralt, EStG, Stand 1.4.2010, § 22 Tz 5*).

Da der Bw Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezieht und nicht freiwillig Bücher führt, ist die von ihm gewählte Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs 3 EStG 1988 zulässig. Die Gewinnermittlung bezieht sich auf den einzelnen Betrieb (*S Doralt aaO, § 4 Tz 25ff*). Der Bw hat für den Betrieb als selbständiger Steuerberater eine Einnahmen/Ausgaben Rechnung erstellt und den so ermittelten Gewinn erklärt. Demgemäß wurden die in Frage stehenden Einkünfte vom Finanzamt erklärungskgemäß veranlagt.

Dem Vorbringen in der Berufung, die Einkünfte als selbständiger Steuerberater aG einer Vollpauschalierung wie bei Land- und Forstwirten im Sinne des § 17 Abs 5 Z 3 EStG 1988 zu ermitteln, kann nicht gefolgt werden. Diese Art der Einkunftsermittlung ist bei Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht zulässig.

Gemäß § 17 Abs 4 EStG 1988 können für die Ermittlung des Gewinnes mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.

Nach § 17 Abs 5 leg cit werden in der Verordnung bestimmt:

„1. Die Gruppen von Betrieben, für die Durchschnittssätze anzuwenden sind.

2. Die für die Einstufung jeweils maßgeblichen Betriebsmerkmale. Als solche kommen insbesondere in Betracht:

a) Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben die Betriebsart und der Einheitswert.

b) Bei anderen Betrieben die örtliche Lage, die Ausstattung, der Wareneingang oder Wareneinsatz, die Zahl der Arbeitskräfte und die Stabilität der Erträge und Aufwendungen.

3. Die Art der Gewinnermittlung für die einzelnen Gruppen von Betrieben durch Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert oder vom Umsatz oder von anderen, für einen Rückschluss auf den Umsatz und Gewinn geeigneten äußeren Betriebsmerkmalen. In der Verordnung kann bestimmt werden, dass für die Gewinnermittlung nur die Betriebsausgaben oder Betriebsausgabenteile nach Durchschnittssätzen ermittelt werden.

4. Der Veranlagungszeitraum, für den die Durchschnittssätze anzuwenden sind.

5. Der Umfang, in dem jenen Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, Erleichterungen in der Führung von Aufzeichnungen gewährt werden."

Besteht keine Buchführungspflicht und werden Bücher auch nicht freiwillig geführt, kann der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes für das Streitjahr nach der auf der Grundlage von § 17 Abs 4 und 5 ergangenen Pauschalierungsverordnung 2006 BGBl II Nr 258/2005 ermittelt werden. Aufzeichnungen, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 ermöglichen, schließen die Anwendung der Pauschalierung nicht aus. Die Pauschalierung stellt eine besondere Art der Gesamtschätzung nach äußeren Betriebsmerkmalen dar. Betroffen von der Pauschalierung sind alle im Betrieb regelmäßig anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge.

Der II. Teil der Pauschalierungsverordnung regelt die Gewinnermittlung bis zu einem Einheitswert von € 65.500,--. Es handelt sich iW um eine Vollpauschalierung.

Diese Vollpauschalierung will der Bw. auf seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit als selbständiger Steuerberater angewendet haben.

Die Verordnung lautet auszugsweise:

*„ Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2006)"
Auf Grund des § 17 Abs 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl Nr 400, in der jeweils geltenden Fassung wird verordnet:*

I. Anwendung und maßgebender Einheitswert

§1. (1) Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden. Dabei ist die Anwendung der Verordnung nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Tätigkeiten ist unzulässig.

...

II. Gewinnermittlung bis zu einem Einheitswert von 65 500 Euro

Grundbetrag

§ 2. (1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis 65 500 Euro ist der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes von 39% vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) zu ermitteln (Grundbetrag), soweit die §§ 3 bis 6 nichts Gegenteiliges bestimmen.

Wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes ermittelt, kommt die Anwendung dieses Durchschnittssatzes nicht in Betracht.

... "

Die §§ 3 – 7 der cit Verordnung betreffen die Gewinnermittlung aus Forstwirtschaft (§ 3) Weinbau (§ 4), Gartenbau (§ 5), Land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb, Be- und/oder Verarbeitung und Buschenschank im Rahmen des Obstbaus (§ 6) sowie die Berücksichtigung außergewöhnlicher Ernteschäden und besonderer Viehverluste (§ 7).

Der Bw beantragt eine Gewinnermittlung nach dem Einheitswert im Rahmen einer Vollpauschalierung. Die Verordnungsermächtigung des § 17 Abs 4 EStG bezieht sich auf „*Gruppen von Steuerpflichtigen.*“

Nach § 17 Abs 5 EStG 1988 werden in der Verordnung die Gruppen von Betrieben und die für die Einstufung jeweils maßgeblichen Betriebsmerkmale bestimmt. Als solche kommen bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben die Betriebsart und der Einheitswert in Betracht. Zu regeln ist nach § 17 Abs 5 Z 3 der zit Verordnung auch die Art der Gewinnermittlung für die einzelnen Gruppen von Betrieben zB durch die Festlegung von Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert.

Aus § 17 Abs 5 Z 2 a) geht hervor, dass der Einheitswert als ein für die Einstufung maßgebliches Betriebsmerkmal nur bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zulässig ist.

Da der Bw keinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führt, ist die Einstufung nach dem Einheitswert für den Betrieb des Bw nicht möglich. Daher kommt auch die auf dem Einheitswert beruhende Gewinnermittlung des § 17 Abs 5 Z 3 der zit Verordnung nicht in Betracht.

In Ausführung obiger Bestimmungen ist die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung (siehe oben) erlassen und ordnungsgemäß kundgemacht worden. Schon der Überschrift der Verordnung ist zu entnehmen, dass diese (ausschließlich) die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft zum Inhalt hat.

Nach § 1 der Verordnung (siehe oben) kann der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden.

Es handelt sich um die Gewinnermittlung im Rahmen der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft, welche in § 21 EStG 1988 normiert ist. Der Begriff "*Land- und Forstwirtschaft*" in der zit Verordnung kann nur iSd § 21 EStG 1988 verstanden werden.

Wie bereits festgestellt, hat der Bw keinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, sondern einen Betrieb als selbständiger Steuerberater. Er bezieht keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Die Verordnung ist im vorliegenden Fall schon aus diesem Grund grundsätzlich nicht anwendbar.

Die Gewinnermittlung nach dem Einheitswert (iW Vollpauschalierung) ist gemäß §§ 2 – 7 der zit Verordnung bei einem Einheitswert der selbst bewirtschafteten Fläche bis 65.500 € mittels eines Durchschnittssatzes vom Einheitswert (bzw nach flächenabhängigen Durchschnittssätzen bei der gärtnerischen Erzeugung für Wiederverkäufer) durchzuführen, es sei, denn, es wurde von der Beitragsgrundlagenoption gem § 23 Abs 1a BSVG Gebrauch gemacht. Die tatsächlichen Betriebseinnahmen und –ausgaben sind grundsätzlich nicht von Bedeutung; bestimmte Einnahmen und Ausgaben sind nach § 13 der cit Verordnung allerdings gesondert zu erfassen.

Der "*Grundbetrag*" dient der Ermittlung der Einkünfte aus Land-, Alm- und Forstwirtschaft (letzte bis 11.000 € [Teil] Einheitswert), Weinbau bis 60 Ar sowie Imkerei und Fischzucht. Bei der Berechnung des Grundbetrages sind daher auszuscheiden:

- der forstwirtschaftliche Teil des Einheitswertes, der mehr als € 11.000,-- beträgt
- der auf die weinbaulich genutzte Grundfläche entfallende Teil des Einheitswertes, sofern diese mehr als 60 Ar beträgt
- der auf die gärtnerisch genutzten Flächen entfallende Einheitswert.

Der Grundbetrag beträgt einheitlich 39% des verbleibenden Einheitswertes, für gesondert bewertete Alpen (Almen) gibt es einen Abschlag von 30%.

Erwähnt sei auch die Teilpauschalierung, die in den §§ 8 – 12 der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung (III. Teil) behandelt wird. Sie gilt bei einem Einheitswert der selbst bewirtschafteten Fläche von über € 65.000,-- oder der Beitragsgrundlagenoption iSd § 23 Abs 1a BSVG. Hier ist der Gewinn durch Einnahmen/Ausgaben Rechnung zu ermitteln, wobei pauschal Betriebsausgaben iHv 70% anzusetzen sind.

Der IV. Teil der Verordnung behandelt gewinnerhöhende und gewinnmindernde Beträge im Rahmen der dargestellten Gewinnermittlung, der V. Teil der Verordnung den Wechsel der Gewinnermittlungsart von der pauschalen Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 bzw 4 Abs 3 EStG 1988 und der VI. Teil legt den zeitlichen Anwendungsbereich mit der Veranlagung für die Kalenderjahre 2006 bis einschließlich 2010 fest.

Auch aus den Bestimmungen der §§ 2ff der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung ist ohne jeden Zweifel ersichtlich, dass hier ausschließlich und detailliert die Gewinnermittlung verschiedener Arten land- und forstwirtschaftlicher Betriebe im Rahmen der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft iSd § 21 EStG 1988 behandelt wird. Der Bw kann mangels land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, mangels selbst bewirtschafteter Fläche und deren Einheitswertfeststellung und mangels Versicherung nach dem Bauernsozialversicherungsgesetz weder die Voll- noch die Teilpauschalierung der zit Verordnung in Anspruch nehmen.

Die Gewinnermittlung eines Steuerberatungsbetriebes mit der Einkunftsart selbständige Arbeit iSd § 22 EStG 1988 wird in der Verordnung nicht behandelt.

Festzuhalten ist, dass die vom Bw in der Einkommensteuererklärung des Streitjahres vorgenommene Einkunftsermittlung auch vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen wird. Die vom Bw erklärten Einkünfte werden daher als sachlich und ziffernmäßig richtig erachtet und der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde gelegt.

Die vorliegende Berufung macht die Inanspruchnahme der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung nach der Verordnung vom 23.8.2005, BGBl II Nr 258/2005 geltend.

Aus der vorhergehenden Darstellung der Rechtslage geht hervor, dass die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung nur von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 21 EStG 1988 erzielen, in Anspruch genommen werden kann.

Unbestritten ist, dass die Festsetzung der Einkommensteuer für das Berufungsjahr 2009 allein auf Grundlage der im Berufszeitraum geltenden Gesetzeslage zu erfolgen hatte.

Außer Streit steht ferner, dass der Gewinn aus selbständiger Arbeit des Bw, die er im Rahmen eines Kanzleibetriebes als selbständiger Steuerberater erzielte, gesetzeskonform durch eine Einnahmen/Ausgaben Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt und veranlagt wurde. In der Begründung des Berufungsbegehrens wird nun nicht die unrichtige Anwendung der entsprechenden Gesetzesbestimmungen eingewendet. Der Bw äußert vielmehr ausschließlich

verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Nichtanwendung der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung.

Gemäß Art 18 Abs 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Die Abgabenbehörden haben daher in Ausübung des Legalitätsprinzips die geltenden Gesetze zu vollziehen und sind an diese gebunden.

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 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. April 2012