

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende und die weiteren Senatsmitglieder Dr.A, Dr.B und DI.C im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, vertreten durch Mag.D gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 06.05.2015, betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO für das Jahr 2013 in der Sitzung am 17.3.2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin betreibt eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co KG.

Im Rahmen der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2013 berücksichtigte das Finanzamt ei einem Jahresgewinn von über X Euro gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 einen Gewinnfreibetrag im maximalen Ausmaß von 45.350 Euro.

Die Beschwerdeführerin sieht sich dadurch in ihren verfassungsmäßig gewährleisteten Rechten verletzt.

In der eingebrachte Beschwerde monierte die Bf. ausschließlich Verfassungswidrigkeit des § 10 Abs 2 EStG (Gewinnfreibetrag) bei Mitunternehmerschaften im Vergleich zu Einzelunternehmern: Der Gesetzgeber wolle mit dem Gewinnfreibetrag den Empfängern von betrieblichen Einkünften einen Ausgleich für die nicht vorhandene begünstigte Besteuerung eines Jahressechstel (13. und 14. Gehalt) schaffen (siehe parlamentarische Protokolle und Medien). Tatsache sei, dass der Gewinnfreibetrag für Einzelunternehmer und Mitunternehmerschaften völlig unterschiedlich geregelt ist. Während der Einzelunternehmer den Gewinnfreibetrag bis zum dzt. Maximum von 45.350,- Euro jährlich gelten machen könne müsse dieser bei Mitunternehmerschaften unter den Beteiligten aufgeteilt werden, was mitunter einen erheblichen steuerlichen Nachteil mit sich bringe. Vier Einzelunternehmer, welche jeweils einen Jahresgewinn von 650.000,- Euro erwirtschaften, können das Maximum von 45.350 Euro je Unternehmer

(in Summe 181.400 Euro) geltend machen während, sie bei einem Zusammenschluss zu einer OG/KG (mit einem Jahresgewinn von 2,4 Mio Euro) in Summe nur 45.350 Euro als Gewinnfreibetrag absetzen können. Ihre steuerliche Bemessungsgrundlage erhöhe sich de facto um 136.050 Euro (dreimal 45.350 Euro) und das nur, weil sie in einer gemeinsamen Gesellschaft auftreten.

Dieses Gesetz gehe klar am Sinn und Zweck vorbei und schaffe somit Unsachlichkeiten, welche so wohl nicht beabsichtigt und gerechtfertigt seien.

Daher sehen sich die Beteiligten in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten - insbesondere dem Gleichheitsgrundsatz gemäß Art 7 B-VG, Art 2 StGG, wonach vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen, dem Verhältnismäßigkeitsgebot und dem Diskriminierungsverbot verletzt.

Die Gesetzesformulierung, welche bei gleichen Gewinnermittlungsvorschriften und derselben Ertragssteuer (Einkommensteuer) nur aufgrund der Gesetzesformulierung zu einer völlig unterschiedlichen Ertragssteuerbelastung führt, sei überschießend und verstoße gegen das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot (VfGH 12. 12. 2003, B 916/02). Verwiesen wurde dazu auf Kanduth-Kristen/Komarek, Gewinnfreibetrag: Deckelung bei Mitunternehmerschaft, taxlex 2013, 277ff.

Die Verfassungswidrigkeit dieser Bestimmung ergebe sich auch daraus, dass sie in ihrer Textierung unbestimmt und folglich nicht vollziehbar sei (siehe VfGH 14.3.1997, G 392/96; G 398/96; G 399/96 zur Verfassungswidrigkeit des § 109 a Abs.4 EStG 1988). Dazu könne beispielhaft die Behandlung von Kapitalerträgen im Falle der Option zur Regelbesteuerung angeführt werden. (siehe dazu Kanduth-Kristen/Komarek, taxlex 2015, 152). Die Gesetzeskonstruktion gäbe zur Frage der Berechnung und Ermittlung der Gewinnbeteiligung im Falle einer Ausübung der Regelbesteuerungsoption bei Mitunternehmerschaften durch einzelne Mitunternehmer keinen konkreten Aufschluss und sei daher hochgradig unklar und unbestimmt.

In der mündlichen Verhandlung bekräftigte die Bf. nochmals ihren Standpunkt.

Rechtsgrundlage:

§ 10 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl I 2012/112:

Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

1. Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag ist der Gewinn, ausgenommen
 - Veräußerungsgewinne (§ 24),
 - Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 und 2, auf die der besondere Steuersatz des § 27a Abs. 1 angewendet wird.
2. Der Gewinnfreibetrag beträgt:

- Für die ersten 175 000 Euro der Bemessungsgrundlage 13%,
 - für die nächsten 175 000 Euro der Bemessungsgrundlage 7%,
 - für die nächsten 230 000 Euro der Bemessungsgrundlage 4,5%,
- insgesamt somit höchstens 45 350 Euro im Veranlagungsjahr.

3. Bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30 000 Euro, höchstens daher mit 3 900 Euro, steht der Gewinnfreibetrag dem Steuerpflichtigen für jedes Veranlagungsjahr einmal ohne Investitionserfordernis zu (Grundfreibetrag).

4. Übersteigt die Bemessungsgrundlage 30 000 Euro, steht ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag insoweit zu, als er durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist.

5. 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.

6. Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 3 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.

7. Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben und übersteigt die Bemessungsgrundlage in Summe den Betrag von 175 000 Euro, ist wie folgt vorzugehen:

- Es ist auf Basis der Bemessungsgrundlage das höchstmögliche Ausmaß des dem Steuerpflichtigen insgesamt zustehenden Gewinnfreibetrages nach Z 2 zu ermitteln und ein Durchschnittssatz (Gewinnfreibetrag dividiert durch die Bemessungsgrundlage) zu bilden.
- Dieser Gewinnfreibetrag ist unter Anwendung des Durchschnittssatzes auf die einzelnen Betriebe aufzuteilen.
- Danach ist der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen zuzuordnen; wird von diesem Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, ist der Grundfreibetrag im Verhältnis der Gewinne zuzuordnen.

Betriebe, deren Gewinn pauschal ermittelt wird, können höchstens mit einem Gewinn von 30 000 Euro bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

Abs. 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 45 350 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.

Abs. 2 idF BGBl 99/2007 lautete:

Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, können nur die Gesellschafter den Freibetrag für investierte Gewinne im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Der Freibetrag für investierte Gewinne, höchstens jedoch der Höchstbetrag von 100.000 Euro (Abs. 1), ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Hält der Mitunternehmer die Beteiligung im Betriebsvermögen eines Betriebes, für den der Freibetrag für investierte Gewinne nach Abs. 1 geltend gemacht werden kann, kann er nur bei Ermittlung des Gewinnes des Betriebes berücksichtigt werden. Eine Berücksichtigung kommt nur in Betracht, wenn auch der Gewinn aus der Mitunternehmerschaft durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt worden ist.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Freibetrag gem. § 10 EStG 1988 wurde im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen berücksichtigt. Strittig ist ausschließlich die Verletzung von verfassungsmäßig gewährleisteten Rechten (konkret Gleichheitsgrundsatz bzw. Sachlichkeitsgebot).

Der Verfassungsgerichtshof hatte sich bereits mit der Vorgängerbestimmung (§ 10 Abs 2 EStG idF BGBl 99/2007) auseinander zu setzen. Auch dabei war die Verfassungskonformität der Aufteilung des Freibetrages auf die einzelnen Mitunternehmer zu prüfen. Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 6.6.2013, B 391/2013 abgelehnt. Begründend führt der VfGH dazu aus:

„Die Beschwerde behauptet die Gleichheitswidrigkeit des § 10 Abs. 2 EStG 1988 bzw. dessen gleichheitswidrige Anwendung durch die belangte Behörde auf Mitunternehmerschaften. Ihr ist zu erwidern, dass dem Gesetzgeber von Verfassung wegen nicht entgegenzutreten ist, wenn er bei Mitunternehmerschaften (etwa im Hinblick auf die in diesem Zusammenhang gegebenen Gestaltungsmöglichkeiten) den maximalen Gewinnfreibetrag auf die Mitunternehmerschaft und nicht auf den einzelnen Gesellschafter bezieht. Ihr Vorbringen lässt daher die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat. Die Sache ist auch nicht von der Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes ausgeschlossen.“

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 19.09.2013, 2013/15/0207), an den die Sache abgetreten wurde, hat in Folge zum Freibetrag für investierte Gewinne entschieden:

„Zur Frage des behaupteten Verstoßes gegen das innerstaatliche Sachlichkeitsgebot (Gleichheitssatz) genügt es, auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes im Ablehnungsbeschluss zu verweisen: Im Hinblick auf die gegebenen Gestaltungsmöglichkeiten bei Mitunternehmerschaften ist dem Gesetzgeber nicht entgegenzutreten, wenn er den maximalen Gewinnfreibetrag auf die Mitunternehmerschaft und nicht auf den einzelnen Gesellschafter bezieht.

Auch ein Verstoß gegen den unionsrechtlichen Gleichheitssatz ist nicht gegeben, da die unionsrechtlichen Grundrechte nur in unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen, aber nicht außerhalb derselben Anwendung finden (vgl. das Urteil des EuGH vom 26. Februar 2013, C-617/10, Fransson, Randnr. 19). Der hier zu beurteilende Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG 1988 fällt nicht in den Anwendungsbereich des Unionsrechts. Es handelt sich dabei weder um einen Bereich, der von Richtlinien betroffen wäre, noch liegt etwa ein grenzüberschreitender Sachverhalt vor. Die Bestimmung des § 10 EStG 1988 kann sohin nicht am unionsrechtlichen Gleichheitssatz gemessen werden. Diese Überlegungen gelten für den Gewinnfreibetrag nach § 10 Abs 1 bzw. 2 EStG 1988 ebenso“.

Das BFG sieht in Hinblick darauf, dass das Wesen der behauptet verfassungswidrigen Bestimmung, nämlich die Aufteilung auf die Mitunternehmer, gleich geblieben ist, keine Veranlassung von der Rechtsprechung der Höchstgerichte abzuweichen bzw. ein Gesetzesprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof anzuregen.

Die Bestimmung ist weder verfassungswidrig noch unionsrechtswidrig.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das ist im Beschwerdefall - wie in den Entscheidungsgründen dargelegt - nicht der Fall.

Graz, am 17. März 2016