



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 12. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Dr. Bernadette Raffer, vom 8. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt im Streitjahr 2004 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Beteiligter an einer Steuerberatungsgesellschaft in Höhe von € 111.652,51.

In seiner Einkommensteuererklärung beantragt er unter der Kennzahl 793 einen Betrag von € 11.828,03 gem. § 11a EStG 1988 mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern.

Im Finanzamtsakt ist eine mit 6.4.2006 datierte, mit Amtssiegel und Unterschrift versehene „Mitteilung über die Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2004“ abgelegt, wonach bei der Berechnung der Einkommensteuer für den Bw. abweichend vom Beteiligungsverhältnis zu berücksichtigen sei „Nicht entnommene Gewinne gem. § 11a EStG – 11.828,03“.

Mit Bescheid vom 27.7.2006 wurde dieser Bescheid vom 6.4.2006 dahingehend berichtigt, dass der nicht entnommene Gewinn gem. § 11a EStG 1988 in Höhe € 11.828,03 im Feststellungsverfahren nicht mehr berücksichtigt wurde.

---

Das Finanzamt Wien 4/5/10 erließ am 8.6.2006 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004, welche dem Antrag, einen Betrag von € 11.828,03 gem. § 11a EStG 1988 mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern, nicht Rechnung getragen wurde.

Begründend führte das Finanzamt aus:

„Da der nicht entnommene Gewinn bei den Einkünften aus der Personengesellschaft der Einkunftsart selbständige Arbeit zuzurechnen ist, und nicht entnommene Gewinne nur bei den Einkunftsarten Land und Forstwirtschaft bzw. Gewerbebetrieb zu berücksichtigen sind, war der nicht entnommene Gewinn in Höhe von € 11.828,03 nicht bei den Tarifbegünstigungen anzusetzen“.

Fristgerecht erhob der Bw. am 12.7.2004 gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 das Rechtsmittel der Berufung und stellte den Antrag den bekämpften Bescheid entsprechend dem in der Verfassung gewährleisteten Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums sowie der in der Steuererklärung 2004 beantragten Form (begünstigte Besteuerung der Gewinne gemäß § 11a EStG) stattzugeben.

Begründend führte der Bw. aus:

„Seit 1990 bin ich selbständig als Steuerberater in Wien tätig. Seit 1996 ermittle ich den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG durch doppelte Buchführung bzw. Betriebsvermögensvergleich. Sowohl von der Bilanz als auch von der Einkünftestruktur her ist mein Betrieb mit einem typischen Gewerbebetrieb durchaus vergleichbar. Der Umfang des Anlagevermögens erfordert beträchtliche finanzielle Mittel; eine Eigenkapitalbildung ist daher wie in einem typischen Gewerbebetrieb vergleichbaren Ausmaß erforderlich.

Durch die von mir im Unternehmen belassenen Mittel (Gewinne) reduziert sich der erforderliche Fremdkapitaleinsatz. An der Erbringung des Umsatzes von rund € 700.000,00 im Jahr sind zahlreiche Personen beteiligt und involviert; die persönliche Leistungserbringung durch mich tritt für die Erbringung des Umsatzes in den Hintergrund, so dass meine persönliche Leistung als Berufsträger keinesfalls ausschließlich für die Erzielung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit ausschlaggebend ist.

Es ist insgesamt festzuhalten, dass ansonsten im Einkommensteuerrecht die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb im EStG 1988 sowohl hinsichtlich des Gewinnbegriffs (betriebliche Einkünfte) eine einheitliche Regelung erfahren als auch bei der Besteuerung der Mitunternehmerschaft; nur hinsichtlich der begünstigten Besteuerung für nicht entnommene Gewinne erfolgt eine sachlich nicht zu rechtfertigende Differenzierung.

Daraus ergibt sich eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts auf Unverletzlichkeit des Eigentums. Jedenfalls im „Wirkungsbereich“ des UFS ist eine verfassungsgemäße Erledigung und Anwendung des § 11a EStG 1988 vorzunehmen (zur teleologischen Reduktion siehe z.B. VfSlg 14.049/1995).

Die sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung nach der Einkunftsart im Anwendungsbereich des § 11a EStG 1988 ergibt sich zusammengefasst aus folgenden Argumenten:

Bereits mit Erkenntnis vom 13.06.1996, G 31/65, Slg 5316/1966 (vergleiche Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 4. Auflage, Tz 383), zu § 10 Abs. 1 Z 5 EStG 1953 wurde der auf buchführende Land- und Forstwirte bzw. Gewerbetreibende beschränkte Verlustvortrag als gleichheitswidrig und damit verfassungswidrig aufgehoben, da die Angehörigen der freien Berufe nicht berücksichtigt wurden.

Grundlage der Einkünfteerzielung ist bei allen betrieblichen Einkünften der Betrieb (vergleich Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 8. Auflage, Tz. 43).

Zielsetzung der Neuregelung des § 11a des EStG 1988 (im Verhältnis zur bisherigen Regelung des § 11 des EStG) war und ist eine höhere Anreizwirkung zur Eigenkapitalbildung. Dem ist hinzuzufügen, dass

- Eigenkapitalbildung aber für jeden Betrieb nützlich und förderungswürdig ist und
- mit der gegenständlichen Regelung (§ 11 a EStG 1988) unmissverständlich erkannt werden kann, dass dies eine Nachfolge -/ oder fortentwickelte Bestimmung des § 11 EStG 1988 (Eigenkapitalverzinsung) ist und diese Regelung ohne eine entsprechende Beschränkung für Einkünfte aus selbständiger Arbeit definiert war. Eine sachliche Rechtfertigung dafür, warum die bisherige unzulängliche „alte Regelung“ für alle 3 betrieblichen Einkunftsarten galt, und die der selben Zielsetzung dienende „neue“ mit einer angestrebten „höheren Anreizwirkung“ nicht für alle betrieblichen Einkunftsarten, sondern nur für deren 2, eben unter Ausschluss der Einkünfte aus selbständiger Arbeit, zu gelten hat, ist nicht erkennbar.

Die im § 11a EStG 1988 vorgesehene Begünstigung für nicht entnommene Gewinne ist de facto eine Ermäßigung des Einkommensteuertarifes. Da diese Tarifermäßigung nun - bei ansonsten völlig gleichem Sachverhalt - Beziehern von Einkünften aus selbständiger Arbeit im Vergleich zu Beziehern von Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. aus Land- und Forstwirtschaft verwehrt wird, ist - mangels sachlicher Rechtfertigung - die Verfassungswidrigkeit der Regelung unmittelbar erkennbar.

Eine sachliche Rechtfertigung kann für ein Ergebnis auch gar nicht vorliegen, wenn - ceteris paribus - der Bezieher von Einkünften gemäß § 22 EStG nach 1988 - A - allein seiner „selbständiger Leistung“ wegen mehr Steuer bezahlen muss, als der Gewerbetreibende B oder der Land- und Forstwirt C.

Zu den Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Einkünften aus selbständiger Arbeit (freiberuflicher Tätigkeit) und solchen aus Gewerbebetrieb sei auf Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 8. Auflage, Tz. 63, 65 und 66 verwiesen. Diese Problematik zeigt sich beispielsweise besonders eindrucksvoll, wenn die Abgrenzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit letztlich nach dem Überwiegen erfolgt. Dieses Überwiegen kann keine sachliche Rechtfertigung für die (Nicht-) Anwendbarkeit des § 11a EStG 1988 bilden.

Berufsrechtliche Sondervorschriften, Vertretung im Verhinderungsfall und die Grundsätze der „eingeschränkten Vervielfältigungstheorie“ zeigen das Gegenteil. Soll es beispielsweise sachlich gerechtfertigt sein, bei einer Mitunternehmerschaft im Bereich der freien Berufe die Anwendbarkeit des § 11a EStG 1988 nur dann zuzubilligen, wenn die Beteiligung eines berufsfremden ohne standesrechtliche Deckung erfolgt? (Vergleiche Doralt/Ruppe aaO, Tz 68)

Es kommt unter den gegebenen Umständen auch nicht zu bloß ausnahmsweisen Härten in (atypischen) Einzelfällen, sondern es liegt eine systembedingte Benachteiligung sämtlicher Bezieher von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit, die Gewinne erzielen und diese (teilweise) nicht entnehmen, vor. Die unterschiedliche Behandlung ist daher nicht auf eine besondere (atypische) Fallgestaltung zurück zuführen, sondern systembedingt, d.h. das zwangsläufige Ergebnis der (allein am Gesetzestext orientierten) Gesetzeshandhabung (durch die Vollziehung).

Die Regelung kann daher nicht als gleichheitskonform bezeichnet werden. Ähnlich ist das Ergebnis einer Argumentation mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu sehen:

Ceteris paribus ist im Kreis der Bezieher betrieblicher Einkünfte jemand, der Gewinn erzielt und ihn nicht (vollständig) entnimmt, um nichts mehr oder weniger leistungsfähig, ob er nun Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bzw. Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezieht. Trotzdem wird der Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit ohne sachliche Rechtfertigung - folglich in verfassungswidriger Weise - diskriminiert. Darüber hinaus ist auch die Kritik in der Literatur sowohl im Begutachtungsverfahren für die Regelung gemäß § 11a EStG als auch danach zu verweisen.

Kann die Abgabenbehörde 1. Instanz gemäß § 276 Abs. 1 BAO mittels Berufungsvorentscheidung dem Rechtsmittel nicht stattgebend folgen, wird um unmittelbare Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz gemäß § 276 Abs. 6 BAO gebeten“.

Am 9.8.2006 legte das Finanzamt die Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor. Ergänzend wurde ausgeführt, dass sich der Bw. an den Verfassungsgerichtshof wenden möchte, da er sich in seinem Verfassungsrecht auf Unverletzlichkeit des Eigentums verletzt sähe. Daher werde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Es ergehe das Ersuchen die Berufung abzuweisen, da das Berufungsbegehren dem Gesetzestext widersprüche.

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

Strittig ist die Abweisung des Antrages, nicht entnommene Gewinne iHv € 11.828,03 begünstigt zu besteuern. Der Bw. ist Beteiligter einer Steuerberatungskanzlei, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs 1 EStG 1988 ermittelt. Der Bw. erzielte im streitverfangenen Jahr 2004 aus diesem Titel Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

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.

Im vorliegenden Fall ist über Antrag und Berufungsbegehren - nicht entnommene Gewinne iHv € 11.828,03 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) erschöpfend 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 § 11a Abs. 1 EStG 1988 (idF BBG 2003) und § 11a Abs. 2 EStG 1988 (idF BBG 2003) ergibt sich klar, dass 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.

Daher sind die nicht entnommenen Gewinne aus einer selbständigen Tätigkeit von der begünstigten Besteuerung des § 11a EStG 1988 (idF BGBl. I 2003/71) ausgeschlossen.

Im gegenständlichen Berufungsfall stammen die nicht entnommenen Gewinne (€ 11.828,03) aus einer selbständigen Tätigkeit: Diese nicht entnommenen Gewinne 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 als verfassungswidrig bezeichnet und der Unabhängige Finanzsenat 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 – hierbei auch 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.

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 geboten 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 € 11.803,03 begünstigt zu besteuern – abzuweisen.

Anzumerken ist, dass die Begünstigung des § 11 EStG 1988 für Gewinne aus einer Mitunternehmerschaft nicht die Mitunternehmerschaft im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte für sich in Anspruch nehmen kann, sondern nur die Gesellschafter (*Doralt/Heinrich*, EStG, 9. Auflage, § 11a Tz. 39).

---

Nun wurde zunächst ein Feststellungsbescheid erlassen, in welchem hinsichtlich des Bw. das Vorliegen eines nicht entnommenen Gewinnes gemäß § 11 EStG in Höhe von 11.828,03 € festgestellt wurde.

Dieser – auf Grund der obigen Ausführungen rechtswidrige – Feststellungsbescheid wurde zwischenzeitig vom Finanzamt dahingehend berichtigt, dass der nicht entnommene Gewinn gem. § 11a EstG 1988 in Höhe von € 11.828,03 nicht mehr in Ansatz gebracht wurde.

Es steht daher dieser Bescheid nicht dem Nichtansatz des nicht entnommenen Gewinns im Einkommensteuerverfahren entgegen.

Wien, am 30. August 2006