



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr.B., Rechtsanwalt, 1xxx Wien, M-Gasse, vertreten durch C-KEG, 1xxx Wien, M-Gasse, vom 30. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 31. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielt als Rechtsanwalt für das Jahr 2005 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt und im Wege einer einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO festgestellt wurden. Zur Ermittlung des nicht entnommenen Gewinnes wird lt. Eingabe vom 30. November 2006 eine "eingeschränkte doppelte Buchhaltung" geführt, aus der die Ermittlung des nicht entnommenen Gewinnes in Form von Verrechnungskonten des "Umlaufvermögens, sonstige Verbindlichkeiten" nachvollzogen werden könnte.

Bei der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2005 beantragte der Bw. die begünstigte Besteuerung gemäß § 11a EStG 1988 mit dem Hälftesteuersatz für den nicht entnommenen Gewinn in Höhe von € 34.000,--. Mit gleichem Datum wurde für die "C-KEG" die Erklärung über die einheitliche gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO eingereicht, in der gemäß der beigelegten Mitteilung über die Feststellung der Einkünfte von

Personengesellschaften 2005 die Begünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11a EStG in Höhe von € 34.000,-- beantragt wurde.

Im Zuge der Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer 2005 wich das Finanzamt mit Bescheid vom 31. Oktober 2006 von der eingereichten Erklärung insoweit ab, als die beantragte begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11a EStG nicht gewährt wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass der begünstigte Steuersatz nur bei den Einkunftsarten aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb zustehe. Folglich habe der Hälftesteuersatz gemäß § 11a EStG nicht anerkannt werden können.

Mit 28. November 2006 wurde hinsichtlich der "C-KEG" ein gemäß § 293b BAO berichtigter Feststellungsbescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO erlassen, in dem die Begünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11a EStG nicht gewährt wurde.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wurde mit Eingabe vom 30. November 2006 fristgerecht berufen und eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Nichtanwendung der Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988 für die nicht entnommenen Gewinne zu Unrecht erfolgt sei.

Nach Auffassung des Bw. sei eine Differenzierung zwischen den von ihm versteuerten Einkünften aus selbständiger Arbeit und den Einkünften von Land- und Forstwirten bzw. Gewerbetreibenden sachlich nicht gerechtfertigt. Diesbezüglich sei ein Verfahren gemäß Art 140 Abs 1 B-VG beim Verfassungsgerichtshof anhängig, in dem die Worte "aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb" in § 11a Abs 1 EStG 1988 auf ihre Verfassungsmäßigkeit überprüft würden. In dem Beschluss vom 12.6.2006, Zi. B 3334/05 habe der Verfassungsgerichtshof ausgeführt, dass keine überzeugenden Gründe für den Ausschluss der Einkünfte aus selbständiger Arbeit von der Begünstigung des § 11a EStG 1988 gesehen werden. Bei den Beziehern von Einkünften aus selbständiger Arbeit habe das Eigenkapital keine anderen betriebswirtschaftlichen Funktionen als bei anderen Unternehmern. Auch der Betrieb eines freien Berufes bedürfe zur Risikoabsicherung, Krisenvorsorge und Liquiditätsschonung einer hinreichenden Kapitalausstattung. Dazu sei ergänzend auszuführen, dass die Gesellschaft bei ihrer Tätigkeit nicht nur national, sondern vermehrt auch international unter Wettbewerbsdruck stehe, sodass diese – nicht anders als Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende – zu permanenten Investitionsanstrengungen gezwungen sei, wozu Eigenkapital zur Verfügung stehen sollte.

Auch in der Literatur werde unter Verweis auf Ruppe die Auffassung vertreten, dass "der Ausschluss der Gewinne aus selbständiger Arbeit von der Begünstigung verfassungsrechtlich problematisch" sei. Aus diesem Grund sei die Begünstigung des § 11a EStG auch auf die Ein-

künfte aus selbständiger Arbeit anzuwenden bzw. sei der dagegen sprechende Wortlaut des § 11a EStG 1988 verfassungswidrig.

Die Gesellschaft ermitte ihr Einkommen zwar nicht mittels Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung), sondern mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, führe jedoch auch Aufzeichnungen in Form einer "eingeschränkten doppelten Buchhaltung", aus der der nicht entnommene Gewinn in Form von Verrechnungskonten des "Umlaufvermögens, sonstige Verbindlichkeiten" nachvollzogen werden könne. Somit lasse sich aus der von der Gesellschaft geführten Buchhaltung der nicht entnommene Gewinn und dessen Entwicklung stets klar herauslesen. Damit seien auch die Voraussetzungen des § 11a EStG 1988, die in Bezug auf die Nachverfolgbarkeit des nicht entnommenen Gewinns zu stellen seien, erfüllt. Eine Differenzierung zwischen bilanzierenden und nicht bilanzierenden Rechtsanwälten (bei Überprüfbarkeit des nicht entnommenen Gewinns und seines Verbleibens im Unternehmen) wäre sachlich nicht gerechtfertigt und daher verfassungswidrig. Bei verfassungsgemäßer Anwendung des § 11a EStG 1988 hätte das Finanzamt den nicht entnommenen Gewinn iHv € 34.000,-- nicht besteuern dürfen.

Für den Fall der Nichtstattgebung ersuchte der Bw. um rasche Erledigung, um den Instanzenzug weiter gehen zu können. Diese Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 11a Abs 1 EStG idF BGBl I Nr. 180/2004, können natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, 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.

Nach Abs 2 leg.cit. können bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, 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.

Wechselt nach Abs 6 leg.cit. der Steuerpflichtige von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auf eine andere Gewinnermittlung, ist eine Nachversteuerung gemäß Abs 3 bis 5 vorzunehmen. Die Nachversteuerung unterbleibt, soweit und solange für jedes Wirtschaftsjahr innerhalb des Nachversteuerungszeitraums durch geeignete Aufzeichnungen nachgewiesen wird, dass kein Sinken des Eigenkapitals eingetreten ist. Erfolgt kein Nachweis, ist die Nachversteuerung in jenem Wirtschaftsjahr vorzunehmen, für das kein Nachweis erbracht wird.

Gemäß § 22 Z 1 lit b EStG 1988 zählen u.a. die Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Rechtsanwälte zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit.

Liegen gemäß § 252 Abs 1 BAO einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Die Bestimmung des § 252 Abs 1 BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide insoweit ein, als Einwendungen gegen die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen nur im Verfahren über den Grundlagenbescheid, hier Feststellungsbescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO vorgebracht werden können. Werden die den Feststellungsbescheid betreffenden Feststellungen in der Berufung gegen den davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001; 19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069).

Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid gegenüber dem Bescheidaddressaten des davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheides wirksam geworden ist (vgl. VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Unterbleibt hingegen im Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO im Spruch eine Feststellung der Art, dass bestimmte Einkunftssteile dem begünstigten Steuersatz unterliegen (vgl. VwGH 28.2.1995, 95/14/0021), so kann der Feststellungsbescheid hinsichtlich der unterbliebenen Feststellung keine Bindung (§ 192 BAO) entfalten, sodass im darüber abgeleiteten Einkommensteuerverfahren darüber abzusprechen ist (vgl. VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154).

Im vorliegenden Fall wurde mit dem gemäß § 293b BAO berichtigten Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 28. November 2006 ausgesprochen, dass hinsichtlich der einheitlich

und gesondert festgestellten Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2005 keine Begünstigung gemäß § 11a EStG zusteht. Diese Feststellung hat bindenden Charakter für den daraus abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 2005 des Bw., weswegen die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Wenngleich der Einkommensteuerbescheid 2005 bereits mit 31. Oktober 2006 erlassen und der gemäß § 293b BAO berichtigte Feststellungsbescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO erst mit 28. November 2006 erging, ist der Bw. im vorliegenden Fall insoweit nicht beschwert, als der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 31. Oktober 2006 bereits dem Feststellungsbescheid vom 28. November 2006 Rechnung trägt.

Darüber hinaus ist den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2003 (Nr. 59 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXII. GP) zur Allgemeinen Zielsetzung der Neuregelung sowie zum betroffenen Personenkreis folgendes zu entnehmen:

Allgemeine Zielsetzung der Neuregelung

Im Interesse der Förderung der Eigenkapitalbildung soll der Anstieg des Eigenkapitals steuerlich begünstigt werden soll. Die bisherige Regelung des § 11, die ebenfalls dieser Zielsetzung gedient hat, erwies sich aus verschiedenen Gründen als unzulänglich. Aus diesem Grund soll eine neu konzipierte Regelung geschaffen werden, die eine höhere Anreizbildung zur Eigenkapitalbildung entfaltet. Angestrebt wird dies mit einem neuen Instrumentarium, das zum Unterschied von der Regelung des § 11 nicht bloß indirekt über eine Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses Anreizwirkungen entfaltet, sondern direkt die Eigenkapitalbildung fördert. In diesem Sinne sollen Gewinne, die für einen Anstieg des Eigenkapitals "reserviert" werden, einer begünstigten Besteuerung zuführt werden.

Betroffener Personenkreis

Die Neuregelung soll den nach Handels- oder Abgabenrecht bilanzierenden Einzelunternehmern und den Mitunternehmern von bilanzierenden Mitunternehmerschaften zu stehen. Generell können von der Begünstigung nur natürliche Personen, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Gewerbebetrieb haben, Gebrauch machen. Die Begünstigung wird auf diese Bereiche konzentriert, weil das Eigenkapital in besonderem Maße bei Land- und Forstwirten und Gewerbetreibenden von betriebswirtschaftlicher Bedeutung (Liquidität, Insolenzsicherheit) ist. Für den Bereich der Körperschaften soll § 11 weiter bestehen, der durch ergänzende Regelungen in § 11 Abs 2 KStG 1988 flankiert wird. Ausländische Einzelunternehmer - also beschränkt Steuerpflichtige - können die Begünstigung in Bezug auf inländische Betriebsstätten und ausländische Mitunternehmer in Bezug auf inländische Mitunternehmerschaften in Anspruch nehmen."

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."

Das proklamierte Ziel der gesetzlichen Regelung des § 11a EStG besteht demnach in der Förderung der Eigenkapitalbildung. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 11a 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.

Zudem liefern auch die Gesetzesmaterialien zum Budgetbegleitgesetz 2003 einen unmissverständlichen Anhaltspunkt dafür, dass die Begünstigung des § 11a EStG 1988 bei der Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht zustehen soll.

Der Bw. bezog im Berufungsjahr Einkünfte aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, die nach den Ausführungen in der Berufung vom 30. November 2006 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt wurden. Die daraus erzielten Einkünfte sind demnach als solche aus selbständiger Arbeit zu qualifizieren, für die die Begünstigung nach § 11a EStG 1988 nicht zusteht. Dass diese Einkünfte einer anderen Einkunftsart zuzurechnen seien, wird auch vom Bw. selbst nicht behauptet.

Die in § 11a EStG 1988 vorgesehene Begünstigung der Besteuerung für nicht entnommene Gewinne kann weiters nur in Anspruch genommen werden, wenn der zu versteuernde Gewinn im Wege der Bilanzierung ermittelt wurde (vgl. Keppert, SWK 2004, Heft 2, S. 7ff). Wird freiwillig eine doppelte Buchhaltung geführt, so ist damit allenfalls eine Versteuerung des Gewinnes aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart verbunden (vgl. Keppert, SWK 2004, Heft 30, S. 156). Demgemäß ist in den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2003 hinsichtlich des betroffenen Personenkreis angeführt, dass diese Neuregelung den nach Handels- oder Abgabenrecht bilanzierenden Einzelunternehmern und den Mitunternehmern von bilanzierenden Mitunternehmerschaften zustehen soll.

Wenn nach den Ausführungen in der Berufung vom 30. November 2006 nebst der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zum Zwecke der Gewinnermittlung hilfsweise auch Aufzeichnungen in Form einer "eingeschränkten doppelten Buchhaltung" geführt wurden, berechtigt dies nicht zur Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 11a EStG 1988.

Soweit mit Eingabe vom 30. November 2006 der einschränkende Wortlaut des § 11a EStG 1988, demzufolge die Begünstigung für Gewinne aus selbständiger Arbeit ausgeschlossen ist, als verfassungswidrig erachtet wird, ist darauf zu verweisen, dass gemäß der Bestimmung des Art 18 Abs 1 B-VG die Abgabenbehörden die geltenden Gesetze zu vollziehen haben. 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 somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Jänner 2007