



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RH, vom 21. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 21. März 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

1. Der Bw. ist Rechtsanwaltsanwärter. Am 1. März 2011 reichte er die Einkommensteuererklärung 2010 beim zuständigen Finanzamt ein. Der Einkommensteuerbescheid für 2010 wurde (antragsgemäß) am 21. März 2011 mit einer Gutschrift iHv -868,96 € erlassen.
2. Mit Schreiben vom 21. April 2011 legte der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 ein:
  - a. Der Bw. sei vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2010 als Rechtsanwaltsanwärter beschäftigt gewesen. Da Rechtsanwaltsanwärter im Jahr 2010 gesetzlich nicht pensionsversichert gewesen seien, ergebe sich mangels Abzug von Pensionsversicherungsbeiträgen eine höhere Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer. Dies führe zu einer höheren Steuerbelastung von Rechtsanwaltsanwärtern im Vergleich zu sonstigen gesetzlich pensionsversicherten Beschäftigten mit identischem Bruttogehalt.

- b. Der Gleichheitssatz ([Art 7 B-VG](#), [Art 2 StGG](#)) verbiete nicht nur unsachliche – durch tatsächliche Unterschiede nicht begründete – Differenzierungen, sondern gebiete auch, für unterschiedliche Sachverhalte differenzierende Regelungen zu treffen.
- c. Beschäftigte mit und ohne gesetzliche Pensionsversicherung stellten unterschiedliche Sachverhalte dar, die (unter der Voraussetzung des Abzuges der Pensionsversicherungsbeiträge von der Steuerbemessungsgrundlage) steuerlich nicht gleich zu behandeln seien. Einem theoretisch höher zu besteuernnden Einkommen stehe der mangelnde Erwerb einer Pensionsanwartschaft gegenüber, der steuerlich nicht berücksichtigt sei. Eine durch die gleiche steuerliche Behandlung verursachte höhere Besteuerung von Beschäftigten ohne gesetzliche Pensionsversicherung (im Vergleich zu Beschäftigten mit gesetzlicher Pensionsversicherung) sei sachlich nicht gerechtfertigt.
- d. Der angefochtene Bescheid verletze daher den Gleichheitssatz, da er auf einer dem Gleichheitssatz widersprechenden Rechtsgrundlage beruhe.

3. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wurde am 8. Juli 2011 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

1. Der Bw. macht ausschließlich Gleichheitswidrigkeit der Steuerbemessung bzw der Steuerberechnung nach § 33 EStG geltend. Die Tatsache, dass er als Rechtsanwaltsanwärter (Konzipient) keinen gesetzlichen Pensionsbeitrag zahlen müsse, führe zu einer höheren Bemessungsgrundlage, die den mangelnden Erwerb der Pensionsanwartschaft nicht berücksichtige und aus diesem Grund den Gleichheitssatz verletze.
  2. Die Berufung ist damit schon entschieden. Der Unabhängige Finanzsenat hat Berufungen aufgrund der bestehenden Gesetzeslage abzuhandeln. Eine Prüfung der Verfassungsmäßigkeit bestehender Gesetze steht ihm als Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht zu, er hat auch kein Antragsrecht an den VfGH (betreffend die Prüfung von Gesetzen).
  3. Selbst wenn ein solches Antragsrecht bestünde, gäbe es keinen Grund, die Verfassungsmäßigkeit des EStG in diesem Punkt vom VfGH überprüfen zu lassen.
- (1) Konzipienten sind seit jeher in vielen Bereichen (ungeregelte Arbeitszeit, schlechte Bezahlung, kein gesetzlicher Pensionsanspruch) schlechter gestellt als Rechtsanwälte (s zB Der Standard, 1.4.2008, "Junganwälte proben den Aufstand nicht"), erste Anpassungen erfolgten nunmehr durch das Berufsrechtsänderungsgesetz (für 2011).

(2) Die Angleichung bzw Verbesserung berufsrechtlicher Schlechterstellungen kann allerdings nicht über das Steuerrecht erfolgen:

Nach ständiger Rspr des VfGH sind standesrechtliche Sondernormen, denen sich jeder durch Antritt des einschlägigen Berufes unterwirft, per se nicht gleichheitswidrig (Klecatsky/Morscher, Das österreichische Bundesverfassungsrecht, 3. Auflage, Art 7 B-VG, S. 98). Geht der Bw. daher ein Arbeitsverhältnis als Rechtsanwaltsanwärter freiwillig – wovon wohl ausgegangen werden muss – ein, so hat er auch die dort herrschenden rechtlichen Bedingungen akzeptiert. Eine Gleichheitswidrigkeit erwächst nicht aus dem Faktum, dass zB Rechtsanwälte pensionspflichtversichert sind, Rechtsanwaltsanwärter aber nicht. Somit ergibt sich schon auf der berufsrechtlichen Ebene keine offenkundige Verfassungswidrigkeit.

Noch viel weniger schlagen diese Umstände auf das Steuerrecht durch. Der Gleichheitssatz verpflichtet den Gesetzgeber nicht zu einem positiven Tun. Werden verschiedene Tatbestände (von denen einer von der Untätigkeit des Gesetzgebers betroffen wird) ungleich behandelt, scheidet die Anwendung des Gleichheitssatzes von Anfang an aus, weil die Untätigkeit des Gesetzgebers nicht unter die Sanktion des Gleichheitssatzes gestellt ist (Klecatsky/Morscher, aaO, Art 7 B-VG, S. 93). Die Verfassungswidrigkeit könnte überhaupt nur darin bestehen, dass der Gesetzgeber keine gesetzliche Regelung schafft, nach der auch Rechtsanwaltsanwärter – analog den Rechtsanwälten – pensionspflichtversichert sein müssen. Dies wäre aber nur eine Untätigkeit des Gesetzgebers im berufsrechtlichen Gesetzgebungsreich, die keinerlei Auswirkung auf die steuerliche Behandlung haben kann. Zu einer Gleichheitswidrigkeit in Anwendung des EStG kann sie nicht führen. Wenn der Bw. Beschäftigte mit und ohne Pensionsversicherung zum Vergleich heranzieht, also unterschiedliche Sachverhalte, so unterliegt er einem Rechtsirrtum, wenn er in der Behandlung beider Gruppen eine verfassungswidrige Gleichbehandlung erkennen will. Berufsgruppen, die einen Pensionsbeitrag zahlen, können diesen als Werbungskosten geltend machen, solche die nicht versichert sind, können die Beitragsgrundlage nicht kürzen. Unterschiedliche Gruppen werden daher verfassungskonform unterschiedlich behandelt (einmal mit und einmal ohne Abzugsmöglichkeit). Diese Vorgangsweise, wonach nur anfallende Kosten auch zu Abzugsposten führen können, ist ein fundamentaler Grundsatz des Einkommensteuerrechtes und umgekehrt geradezu die Basis des auch dort zu beachtenden Gleichheitsgrundsatzes. Andernfalls müsste jedesmal das EStG Ungerechtigkeiten berufsrechtlicher Natur – deren es viele gibt (siehe auch VfGH 2.10.1999, V 26/99, V 34/99, V 38/99 und V 39/99 zu § 9a RL-BA, wonach auch Rechtsanwälte teilweise keine gesetzliche Pensionsversicherung absetzen konnten) – durch verfassungskonforme Auslegung (wie im gegenständlichen Fall angedacht mit fiktiver Anrechnung von Werbungskosten) ausgleichen. Das ist aber nicht die Aufgabe des EStG.

(3) Es bleibt hinzuzufügen, dass der Bw. offenkundig auch die Notwendigkeit der vorherigen tatsächlichen Zahlung des Pensionsbeitrages nicht in seine Argumentation miteinbezogen hat. Aufwendungen die der Steuerpflichtige trägt und im Wege der Veranlagung absetzt (in diesem Fall wäre das der Pensionsbeitrag), werden ja nur zu einem Teil – je nach Steuersatz des jeweiligen Bw. (hier rd. 26%) – aufwandswirksam. Wäre also tatsächlich ein Pensionsbeitrag zu zahlen, würde die Gesamtbelastung (Pensionsbeitrag und Einkommensteuer bzw niedrigere Gutschrift) wesentlich höher ausfallen, als ohne Pensionsversicherung (nur Einkommensteuer bzw höhere Gutschrift).

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Linz, am 18. Juli 2011