jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vfgh Erkenntnis 2006/12/6 G151/06

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 06.12.2006

**Index**

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

**Norm**

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
B-VG Art140 Abs5 / Fristsetzung
EStG 1988 §10, §11a, §22

**Leitsatz**

Keine sachliche Rechtfertigung der einkommensteuerrechtlichen Beschränkung der Steuerbegünstigung für nicht entnommenen Gewinn auf Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus Land- und Forstwirtschaft unter generellem Ausschluss bilanzierender Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit; keine Fristsetzung

**Spruch**

Die Worte "aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb" in §11a Abs1 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988), BGBl. Nr. 400 idF BGBl. I Nr. 180/2004, werden als verfassungswidrig aufgehoben.

Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.

Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt I verpflichtet.

**Begründung**

Entscheidungsgründe:

I. 1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zu B3334/05 eine auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates (im Folgenden: UFS), Außenstelle Klagenfurt, vom 23. September 2005, Zl. RV/0253-K/05, anhängig, mit dem der vom Beschwerdeführer (einem Facharzt für Radiologie) auf §11a EStG 1988 gestützte Antrag auf begünstigte Versteuerung nicht entnommener Gewinne im Instanzenzug mit der Begründung abgewiesen wurde, dass die Begünstigung des §11a EStG 1988 bei Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht zustehe.

2. Bei der Behandlung dieser Beschwerde sind beim Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit der Wortfolge "aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb" in §11a Abs1 EStG 1988, BGBl. 400, in der Fassung BGBl. I 180/2004, entstanden.

3. Zur Rechtslage:

Die Absätze 1 bis 4 des §11a EStG 1988, BGBl. 400, in der Fassung BGBl. I 180/2004, lauten (die in Prüfung gezogene

Wortfolge ist hervorgehoben):

"§11a. (1) Natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§4 Abs10) und Veräußerungsgewinne (§24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100 000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach §37 Abs1 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 Abs1) übersteigt. Einlagen (§4 Abs1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

(2) 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 Abs1 in Anspruch nehmen. Der Betrag von 100 000 € (Abs1) 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 Abs1 begünstigt besteuert werden kann.

(3) Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist insoweit eine Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes nach §37 Abs1 vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs1 begünstigt besteuert worden ist. Die Nachversteuerung ist zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen.

(4) Sind in einem Wirtschaftsjahr, in dem aus diesem Betrieb ein Verlust entsteht, die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gegeben, kann der nachzuversteuernde Betrag wahlweise mit dem Verlust ausgeglichen oder nachversteuert werden. Im Falle einer Nachversteuerung ist der Nachversteuerungsbetrag gleichmäßig auf das laufende und das folgende Wirtschaftsjahr zu verteilen. ..."

4. Im Prüfungsbeschluss ist der Verfassungsgerichtshof vorläufig davon ausgegangen, dass der UFS bei Erlassung des angefochtenen Bescheides §11a EStG 1988, BGBl. 400, in der Fassung BGBl. I 180/2004 angewendet hat, dass daher auch der Gerichtshof diese Gesetzesstelle bei der Behandlung der vorliegenden Beschwerde anzuwenden hätte und dass auch sonst alle Prozessvoraussetzungen vorzuliegen scheinen.

Gegen §11a EStG 1988 idF BGBl. I 180/2004 hegte der Gerichtshof das Bedenken, dass der Ausschluss natürlicher Personen, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen, von der Begünstigung des §11a EStG 1988 dem auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitssatz widersprechen könnte, und führte dazu - nach Wiedergabe der Materialien - Folgendes aus:

"... Der Gerichtshof geht vorläufig davon aus, dass der Gesetzgeber mit der Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns in §11a EStG 1988 nicht einen speziellen steuerlichen (Sach)Investitionsanreiz geben, sondern allgemein eine (befristete) Stärkung des Eigenkapitals von Gewerbebetrieben bzw. land- und forstwirtschaftlichen Betrieben in der Form der Innenfinanzierung herbeiführen wollte. Diese Stärkung wird anscheinend (bloß) dadurch erreicht, dass der steuerliche Gewinn, soweit er nicht entnommen wird, bis zu einem bestimmten Höchstbetrag nicht mit dem vollen, sondern mit dem halben Durchschnittssteuersatz besteuert wird, so dass der nach Steuern verbleibende Gewinnbetrag um die Steuerdifferenz höher ist (die Entlastung dürfte im Hinblick auf die Fördergrenze von € 100.000,-- maximal € 25.000,-- pro Jahr ausmachen). Bezieher von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft bzw. Gewerbebetrieb können somit im Ergebnis eine Steuerermäßigung von maximal € 25.000,-- pro Jahr in Anspruch nehmen, die - abgesehen von dem Erfordernis der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich - lediglich unter der Bedingung einer 7-jährigen Nicht-Entnahme des fraglichen Gewinnteiles steht. Damit stellt sich aus verfassungsrechtlicher Sicht die Frage, ob es sachlich gerechtfertigt ist, eine Steuerermäßigung dieser Art natürlichen Personen vorzuenthalten, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit, somit ebenfalls betriebliche Einkünfte beziehen.

Nun ist der Einkommensteuergesetzgeber sicherlich von Verfassungs wegen nicht gehindert, für die verschiedenen Einkunftsarten spezifische Regelungen zu treffen, sofern diese jeweils sachlich zu rechtfertigen sind. Im hier zu beurteilenden Fall muss aber berücksichtigt werden, dass es sich um eine Steuerbegünstigung handelt, die möglicherweise im Zusammenhang mit Steuervorteilen steht, die bei nicht betrieblichen Einkunftsarten vorgesehen

sind. Unter diesem Gesichtspunkt der Symmetrie der Steuerbegünstigungen (vgl. dazu das hg. Erk. VfSlg. 16.196/2001) bedürfte aber die Ausnahme der Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus dem Anwendungsbereich des §11a EStG 1988 anscheinend einer besonderen Begründung.

Der Gerichtshof hat vorderhand keine Bedenken dagegen, dass die Begünstigung des §11a EStG 1988 bilanzierenden Steuerpflichtigen vorbehalten wird, da es sich um eine Begünstigung handelt, die eine Feststellung des Eigenkapitals und seiner Veränderung erfordert, zumal kein Hindernis besteht, die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich freiwillig zu wählen. Der Gerichtshof kann allerdings vorderhand keine überzeugenden Gründe für den Ausschluss der Einkünfte aus selbständiger Arbeit von dieser Begünstigung sehen. Das Eigenkapital dürfte bei den Beziehern von Einkünften aus selbständiger Arbeit keine anderen betriebswirtschaftlichen Funktionen haben als bei anderen Unternehmern: Auch der Betrieb eines freien Berufes bedarf anscheinend zur Risikoabsicherung, Krisenvorsorge und Liquiditätsschonung einer hinreichenden Eigenkapitalausstattung (zu den Funktionen des Eigenkapitals vgl. statt aller Lechner/Egger/Schauer, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre21, Wien 2004, 295, 885).

Nun bezweifelt der Gerichtshof nicht, dass hoher Wettbewerbs- oder Innovationsdruck, hohe Anlagenintensität oder andere Faktoren, denen ein Unternehmen ausgesetzt ist, einen besonderen Bedarf an Eigenkapital zur Folge haben können. Derartige Faktoren dürften allerdings nach der vorläufigen Auffassung des Gerichtshofes vom Geschäftszweig des Unternehmens, der Betriebsstruktur und von der Eigenart des Marktes, auf dem die Unternehmen tätig sind, abhängig sein. Für den Gerichtshof ist vorderhand zweifelhaft, ob diese Unternehmen sich nach den heute gegebenen wirtschaftlichen Verhältnissen typischerweise den Einkunftsarten Gewerbebetrieb bzw. Land- und Forstwirtschaft zuordnen lassen. Dagegen scheint einerseits zu sprechen, dass die Grenzen zwischen den betrieblichen Einkunftsarten, und hier insbesondere zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit, fließend und oft zufällig geworden sind, andererseits dürfte auch das betriebswirtschaftliche Umfeld freiberuflicher Tätigkeiten sich dem von Gewerbebetrieben stark angenähert haben. Dabei dürften bei freiberuflichen Betrieben einer allenfalls geringeren Sachkapitalausstattung höhere Investitionen in das 'Humankapital' gegenüberstehen.

Auch die Liquiditäts- und Insolvenzgefährdung dürfte nach der vorläufigen Annahme des Gerichtshofes nicht typischerweise mit steuerlichen Einkunftsarten verbunden sein, sondern mit Unternehmenstypen, die sich bei den heutigen wirtschaftlichen Verhältnissen nicht ohne weiteres in einer Durchschnittsbetrachtung bestimmten Einkunftsarten zuordnen lassen."

5. Die Bundesregierung hat im Gesetzesprüfungsverfahren eine Äußerung erstattet, in der sie den Bedenken des Gerichtshofes entgegentritt und den Antrag stellt, die in Prüfung gezogene Bestimmung nicht als verfassungswidrig aufzuheben.

Nach Auffassung der Bundesregierung ist die Beschränkung der Begünstigung des §11a EStG 1988 auf natürliche Personen, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Gewerbebetrieb beziehen, hinreichend sachlich gerechtfertigt und liegt im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, da sie gezielt auf jene Bezieher betrieblicher Einkünfte ausgerichtet sei, die einer besonderen Förderung der Eigenkapitalausstattung bedürfen. Die vom Gesetzgeber vorgefundene Sachlage im Bezug auf Liquiditätsbedarf und Insolvenzgefährdung in Verbindung mit budgetären Erwägungen bilde eine verfassungsrechtlich hinreichend taugliche Grundlage für die Beschränkung der Förderung.

Die Bundesregierung verweist in der Folge auf die im EStG bestehenden Differenzierungen zwischen den betrieblichen Einkunftsarten als Ausdruck einer Typologie und zeigt unterschiedliche Rechtsfolgen für die einzelnen Einkunftsarten auf (Buchführungspflicht, andere Abschreibungsregeln, unterschiedliche Pauschalierungen). Eine solche typologische Betrachtungsweise, an die unterschiedliche Rechtsfolgen knüpfen, sei dem Gesetzgeber nicht verwehrt. Die Bundesregierung zitiert sodann Erkenntnisse, in denen der Verfassungsgerichtshof steuerliche Differenzierungen zwischen den betrieblichen Einkunftsarten für unbedenklich erachtet habe. Der vorläufigen Annahme des Gerichtshofes, die Grenzen zwischen den §§22 und 23 EStG 1988 fänden zunehmend keine Entsprechung in der wirtschaftlichen Realität, hält die Bundesregierung entgegen, dass in den wirtschaftlichen Gegebenheiten nach wie vor erhebliche Unterschiede zwischen den Trägern der beiden Einkunftsarten bestehen.

Die vom Gerichtshof angestellten Überlegungen zur Symmetrie der Steuerbegünstigungen hält die Bundesregierung für nicht überzeugend:

"Nach Auffassung der Bundesregierung hat der Gesetzgeber des §1la EStG nicht oder jedenfalls nicht in erster Linie 'Symmetrieüberlegungen' zu steuerlichen Begünstigungen bei den nicht betrieblichen Einkunftsarten verfolgt, sondern wollte gezielt eine Förderung der Eigenkapitalstärkung für die land- und forstwirtschaftlichen sowie die gewerblichen Betriebe schaffen, die er in Hinblick auf Liquiditätsbedarf und Insolvenzsicherung als besonders förderungswürdig ansah."

Im Übrigen stünden den Beziehern von Einkünften aus selbständiger Arbeit auch einige gleichfalls typisierend zuerkannte steuerliche Vorteile zu. Der Gesetzgeber habe bei Schaffung des §11a EStG 1988 diese steuerlichen Vorteile der selbständigen Arbeit bereits vorgefunden und sich auch vor deren Hintergrund für die Beschränkung des §11a EStG 1988 entschieden. Insofern könne die Symmetrie der Steuerbegünstigungen (zwischen §22 und§23 EStG 1988) als zusätzliche Rechtfertigung für den Ausschluss der Einkünfte gemäß §22 aus §11a EStG 1988 dienen.

Die Bundesregierung betrachtet §11a EStG 1988 als bewusste und gezielte Förderungsmaßnahme für einzelne Wirtschaftsbereiche und führt dazu wörtlich Folgendes aus:

"Wenn der Verfassungsgerichtshof im Prüfungsbeschluss davon ausgeht, dass Faktoren, die einen besonderen Bedarf an Eigenkapital zur Folge haben können, vom 'Geschäftszweig des Unternehmens, der Betriebsstruktur und der Eigenart des Marktes, auf dem die Unternehmen tätig sind' abhängig sein dürften, so finden diese Faktoren nach Auffassung der Bundesregierung bereits mit der Unterscheidung zwischen selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb im EStG 1988 - typisierend betrachtet - ihre hinreichende Entsprechung.

Der Gesetzgeber wollte mit §11a EStG keine allgemeine Eigenkapitalförderung vorsehen, sondern sah einen besonderen steuerlichen Handlungsbedarf hinsichtlich der Eigenkapitalstärkung bei Beziehern von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und Gewerbetrieb in Hinblick auf deren Liquiditätslage und Insolvenzsicherheit. Die betriebswirtschaftliche Vorteilhaftigkeit einer besseren Eigenkapitalausstattung für jeden Unternehmer schlechthin kann jedenfalls nach Meinung der Bundesregierung nicht einen zwingenden und unverrückbaren Maßstab für die Ziehung des Vergleichsfeldes bilden.

Nach den Erläuterungen [RV 59 BlgNR 22. GP, 104 und AB 11 BlgNR 22. GP.] wurde die Begünstigung des §11a EStG 1988 auf Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende 'konzentriert, weil das Eigenkapital in besonderem Maße bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden von betriebswirtschaftlicher Bedeutung (Liquidität, Insolvenzsicherheit) ist'. Nach Auffassung der Bundesregierung konnte dieses verfassungsrechtlich unbedenkliche gesetzgeberische Ziel geeignet und angemessen unter Anknüpfung an die Einkunftsartentypologie des EStG 1988 verwirklicht werden.

Unter dem Aspekt der Eigenkapitalförderung fand der Gesetzgeber im Hinblick auf investitionsbedingten Liquiditätsbedarf und Insolvenzgefährdung Unterschiede im Tatsächlichen vor, die sich in der gesetzlichen Typologie der betrieblichen Einkünfte hinreichend widerspiegeln. Wie im Folgenden noch eingehender dargelegt wird, befinden sich die Bezieher gewerblicher und land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte hinsichtlich Liquidität und Insolvenzsicherheit regelmäßig in einer anderen tatsächlichen Situation als Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit. Folgerichtig hat der Gesetzgeber die steuerliche Eigenkapitalförderung - der vorgefundene[n] Typologie des EStG 1988 entsprechend - auf Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende konzentriert."

Die Bundesregierung stellt in weiterer Folge dar, welche faktischen Unterschiede zwischen Beziehern von Einkünften aus selbständiger Arbeit einerseits und Land- und Forstwirten bzw. Gewerbetreibenden andererseits bestehen, die eine Differenzierung ihrer Auffassung nach gerechtfertigt erscheinen lassen. Die Berufsgruppe der Ärzte etwa stelle ein Beispiel dafür dar, dass Freiberufler aufgrund von Zugangsbeschränkungen, berufsrechtlichen Vorschriften, - gemeinschaftsrechtlich zulässigen - Antrittshürden und sonstigen Besonderheiten (wie bei Ärzten etwa der durch das Sozialversicherungsrecht bedingten Angebotsbegrenzung) unter einem geringeren Wettbewerbsdruck stünden. Daraus ergebe sich gegenüber Gewerbe- oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieben in der Regel eine "günstigere Einkommenssituation". Entsprechendes gelte für die Mehrzahl der freien Berufe; diese seien nicht in gleichem Ausmaß dem Wettbewerbsdruck ausgesetzt wie Gewerbetreibende, die infolge der Entwicklung des EU-Binnenmarktes einer zunehmend stärkeren Konkurrenz ausgesetzt seien. Für die Land- und Forstwirtschaft bestehe seit geraumer Zeit ein großer Restrukturierungsdruck, der von den betroffenen Betrieben große Anpassungsanstrengungen erfordere.

Auch hinsichtlich der "Anlagenintensität" unterschieden sich typische Gewerbebetriebe oder land- und forstwirtschaftliche Betriebe im Regelfall von Beziehern von Einkünften aus selbständiger Arbeit. Diese Betriebe

müssten - zusätzlich zu den ohnehin auch für freiberufliche Tätigkeiten unerlässlichen EDV-Anlagen - regelmäßig in umfangreiches Anlagevermögen investieren, wie Gebäude, Fahrzeuge und Maschinen, und unterlägen damit einem erhöhten Liquiditätsbedarf. Der Einsatz derartiger Anlagen bringe nach Auffassung der Bundesregierung ebenfalls bedeutende Investitionen in Humankapital mit sich. Bezugnehmend auf die im Prüfungsbeschluss angestellte Überlegung, dass bei freiberuflichen Betrieben einer allenfalls geringeren Sachkapitalausstattung höhere Investitionen in das Humankapital gegenüberstehen, führt die Bundesregierung sodann aus:

"Vor dem Hintergrund des Liquiditätsbedarfs und der Insolvenzsicherheit, die das rechtspolitische Anliegen der eigenkapitalfördernden Begünstigung des §11 a EStG 1988 sind, sind Realinvestitionen mit Investitionen in Humankapital jedoch nicht vergleichbar: Letztere sind nämlich in der Regel nicht geeignet, bei Ausbleiben des damit verbundenen Erfolges eine zur Insolvenz führende Unternehmenskrise herbeizuführen. Für den land- und forstwirtschaftlichen und gewerblichen Unternehmer birgt demgegenüber die erhöhte Notwendigkeit, aus Wettbewerbsgründen erhebliche Realinvestitionen vorzunehmen, das Risiko in sich, bei Fremdkapitalabhängigkeit und Ausbleiben des erwünschten Erfolges in eine existenzielle Krise zu schlittern. Nicht umsonst weist die Insolvenzstatistik Branchen mit hohem Realinvestitionsbedarf (Baugewerbe, Fremdenverkehr, Transportunternehmen, siehe die folgenden Tabellen) als besonders insolvenzgefährdet aus. Davon abgesehen bestehen im geltenden Einkommensteuerrecht für Humankapitalinvestitionen besondere Anreize (insbesondere Bildungsfreibetrag und Bildungsprämie gemäß §4 Abs4 Z8 und 10 sowie §108c EStG 1988)."

Zur Illustration der Unterschiede im Insolvenzrisiko verweist die Bundesregierung auf die vom alpenländischen Kreditorenverband für Kreditschutz und Betriebswirtschaft herausgegebene Insolvenzstatistik des Jahres 2005, aus der sie ableitet, dass sich die Insolvenzfälle auf die Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft konzentrieren. Wirtschaftstätigkeiten, die der Einkunftsart des §22 EStG 1988 zuzuordnen sind, seien darin nicht eigens erwähnt und gingen in der Restgröße "Übrige" auf. Die seit 2000 geführte elektronische Insolvenzdatei des Justizministeriums enthalte lediglich 60 Einträge zum Suchbegriff "-arzt", woraus sich ein jährlicher Schnitt von rund neun Konkursfällen bei Ärzten errechnen lasse.

Zur vorläufigen Annahme des Gerichtshofes, dass das Maß der Insolvenzgefährdung nicht typischerweise mit steuerrechtlichen Einkunftsarten zusammenhänge, führt die Bundesregierung aus:

"Naturgemäß sind nicht alle im Rahmen des §11 a EStG 1988 begünstigten Tätigkeiten gleichermaßen insolvenzgeneigt. Ebenso wenig sind umgekehrt alle von der Begünstigung ausgeschlossenen insolvenzsicher. Zutreffend ist jedoch, dass die in den Einkunftsarten der §§21 und 23 EStG 1988 erfassten Tätigkeiten in der wirtschaftlichen Realität in einer Gesamtbetrachtung erheblich deutlicher insolvenzgefährdet sind, als dies für Bezieher von Einkünften gemäß §22 EStG 1988 zutrifft. Dies geht auf die geschilderten Unterschiede im Tatsächlichen zwischen den jeweiligen Marktsegmenten zurück. Da die Branchen, die die Insolvenzstatistik - nach der Anzahl der Fälle - als besonders gefährdet ausweist, durchwegs dem gewerblichen und landwirtschaftlichen Bereich zuzuordnen sind, durfte der Gesetzgeber daraus zu Recht ableiten, dass es in einer volkswirtschaftlichen Gesamtbetrachtung zulässig ist, Branchen, die steuerlich den Einkunftsarten der §§21 und 23 EStG 1988 zuzuordnen sind, besonders zu fördern, nicht aber solche, die dem §22 EStG 1988 zuzuordnen sind, mögen auch hier Insolvenzen - aber eben verhältnismäßig weniger gehäuft - auftreten. Da der Gesetzgeber mit der Begünstigung des §11a EStG 1988 insbesondere den Insolvenzschutz unterstützen wollte, ist die Einschränkung auf Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende zweckmäßig und sachgerecht."

Auch budgetäre Erwägungen seien dafür maßgeblich gewesen, dass die Begünstigung des §11a EStG 1988 gezielt auf gewerbliche und land- und forstwirtschaftliche Betriebe gerichtet sei.

Gestützt auf die Judikatur des Gerichtshofs zur Zulässigkeit pauschalierender Regelungen im Allgemeinen und das Erkenntnis zur Energieabgabenvergütung im Besonderen (VfSlg. 16.771/2002) vertritt die Bundesregierung schließlich die Auffassung, dass der Gesetzgeber mit der Anknüpfung an die vorhandene Typologie der Einkunftsarten zulässigerweise von einer pauschalierenden Durchschnittsbetrachtung ausgegangen sei, die in ausreichender Weise nach den im Prüfungsbeschluss genannten Gesichtspunkten differenziere. Der Gesetzgeber habe innerhalb seines rechtspolitischen Spielraums gehandelt und sei nicht verpflichtet gewesen, eine abweichende Typologie einzuführen

und dadurch entstehende Abgrenzungs- und Vollzugsprobleme in Kauf zu nehmen. Abschließend weist die Bundesregierung darauf hin, dass die Regelung des §11a EStG 1988 in ihren Auswirkungen weitgehend wettbewerbsneutral sei.

6. Der Beschwerdeführer in dem dem Prüfungsbeschluss zugrunde liegenden Verfahren erstattete eine Stellungnahme, in der er der Argumentation der Bundesregierung entgegentritt.

II. Der Verfassungsgerichtshof hat erwogen:

1. Das Gesetzesprüfungsverfahren ist zulässig. Im Verfahren ist nichts hervorgekommen, was der vorläufigen Annahme des Gerichtshofes über die Zulässigkeit der Beschwerde und die Präjudizialität der in Prüfung gezogenen Bestimmung entgegensteht.

2. Die im Prüfungsbeschluss geäußerten Bedenken konnten im Verfahren nicht zerstreut werden:

Der Gerichtshof hat im Prüfungsbeschluss nicht bezweifelt, sondern ausdrücklich festgehalten, dass es dem Gesetzgeber frei steht, für die verschiedenen Einkunftsarten des EStG auch spezifische Regelungen zu treffen. Dies freilich nur dann, wenn diese jeweils sachlich zu rechtfertigen sind. Im Fall des §11a EStG 1988 geht es nun nicht etwa um eine allgemeine oder spezielle Investitionsbegünstigung, sondern um eine "Stärkung des Eigenkapitals" in Form einer Steuerermäßigung für einen Teil des Gewinnes, die lediglich unter der Bedingung der (befristeten) Nicht-Entnahme dieses Gewinnteiles steht. Die Bundesregierung verteidigt die Beschränkung dieser Begünstigung auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus Land- und Forstwirtschaft im Wesentlichen mit dem besonderen Liquiditätsbedarf und der überdurchschnittlichen Insolvenzgefährdung dieser Einkunftsarten und verweist auf die vorgefundenen Unterschiede zwischen den Einkunftsarten unter den Aspekten der Wettbewerbssituation, speziell des äußeren Wettbewerbsdruckes, und des Realinvestitionsbedarfs, sowie auf die verhältnismäßig günstigere Einkommenssituation freier Berufe. Auf die Frage, warum §11a EStG 1988 eine solche Beschränkung enthält, obwohl die die gleiche Förderungsabsicht verfolgende Vorgängerbestimmung des §11 EStG 1988 idF BGBl. I 106/2000 (Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses) allen betrieblichen Einkunftsarten offen stand, geht die Bundesregierung nicht ein.

Der Gerichtshof hält es für von vornherein verfehlt, den Ausschluss der Einkünfte aus selbständiger Arbeit von der vorliegenden Begünstigung mit der (angeblich) in der Regel günstigeren Einkommenssituation von Angehörigen freier Berufe zu rechtfertigen. Unterschiedlichen Einkommensverhältnissen - die zweifellos auch innerhalb der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu finden sind - trägt das Einkommensteuerrecht durch den progressiven Tarif Rechnung. Eine unverhältnismäßige Begünstigung hoher Einkommen schließt §11a EStG 1988 - unabhängig von der Einkunftsart - ohnehin durch die betragsmäßige Begrenzung der Förderung aus. Im Übrigen bewirkt aber die Begünstigungstechnik des §11a EStG 1988 auch bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus Land- und Forstwirtschaft nicht eine Förderung von Betrieben, die bereits Liquiditätsengpässe aufweisen oder insolvenzgefährdet sind; eine effiziente Eigenkapitalstärkung wird durch eine Tarifbegünstigung der vorliegenden Art auch dort nur für Betriebe erreicht, die so hohe Gewinne erzielen, dass ein Teil davon im Unternehmen belassen werden kann. Wenn hinter der Argumentation der Bundesregierung daher die Überlegung steht, dass "gut gehende" Betriebe steuerlich nicht gefördert werden müssen und sollen, dann spricht dies gegen die Förderungstechnik überhaupt: Auch bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus Land- und Forstwirtschaft ist die Begünstigung nur wirksam, wenn entsprechend hohe Gewinne erzielt werden, und die Bezieher hoher Gewinne ziehen aus einer Begünstigung dieser Art den größten Vorteil.

Soweit die Bundesregierung aber auf - ihrer Ansicht nach typische - Unterschiede zwischen den Einkunftsarten verweist, die den Ausschluss der Einkünfte aus selbständiger Arbeit von der Begünstigung des §11a EStG 1988 rechtfertigen, hält der Gerichtshof diese Argumentation für nicht überzeugend. Dem von der Bundesregierung betonten Wettbewerbsdruck, Umstrukturierungsbedarf und Berufsrisiko sind heute - das steht für den Gerichtshof außer Zweifel - jedenfalls auch die meisten Angehörigen der freien Berufe ausgesetzt (warum hier lediglich der Wettbewerbsdruck "von außen" eine Rolle spielen soll, kann der Gerichtshof nicht erkennen), während umgekehrt sich unter den Beziehern von Einkünften aus Gewerbebetrieb (betrachtet man zB den in Rz 5417 der ESt-Richtlinien 2000 angeführten Katalog) jedenfalls auch solche finden, bei denen - aus welchen Gründen immer - Wettbewerbsdruck keine nennenswerte Rolle spielt.

Was die - nach Auffassung der Bundesregierung - typischerweise unterschiedliche Anlagenintensität der

Einkunftsarten betrifft, so mag es durchaus sein, dass das Sachkapital bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (im Durchschnitt betrachtet) eine vergleichsweise größere Rolle spielt als bei Beziehern von Einkünften aus selbständiger Arbeit. Die Bundesregierung selbst muss aber einräumen, dass eine hohe Anlagenintensität durchaus auch bei freien Berufen gegeben sein kann. Umgekehrt indiziert nicht jeder Bezug von Einkünften aus Gewerbebetrieb automatisch eine hohe Anlagenintensität, gehören doch auch zu dieser Einkunftsart zahlreiche Dienstleistungsunternehmen mit typischerweise geringer Sachkapitalausstattung. Nichts rechtfertigt es aber, bilanzierende Dienstleistungsunternehmen gleicher Größe, gleichen Kapitalbedarfes und gleicher Anlagenintensität, die unter gleichen Marktbedingungen tätig sind, im Hinblick auf die hier in Rede stehende steuerbegünstigte Eigenkapitalbildung nur deswegen unterschiedlich zu behandeln, weil die Tätigkeit einkommensteuerlich verschiedenen Einkunftsarten zuzurechnen ist. Sollte tatsächlich bei Einkünften aus selbständiger Arbeit die Fremdmittelabhängigkeit typischerweise geringer sein als bei Beziehern von Einkünften aus Gewerbebetrieb, so ist andererseits zu berücksichtigen, dass Angehörige von Berufen, deren Wirtschaftserfolg weitgehend von ihrem persönlichen Arbeitseinsatz abhängt, typischerweise eine geringere Bonität genießen als solche, die bei der Inanspruchnahme von Fremdmitteln auf eine hohe Sachkapitalausstattung ihrer Betriebe verweisen können.

Die von der Bundesregierung vorgelegte Insolvenzstatistik gibt nur Auskunft über die absolute Zahl von Insolvenzen in verschiedenen Branchen, die den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind. Über die relative Häufigkeit von Insolvenzen innerhalb der einzelnen Branchen wird damit ebenso wenig etwas ausgesagt wie über die Insolvenzursachen. Für die Land- und Forstwirtschaft ergibt sich aus dieser Statistik eine (absolut wie relativ) vernachlässigenswerte Zahl von Insolvenzen, so dass - wäre der tragende Auswahlgesichtspunkt für den Gesetzgeber die Insolvenzgefährdung - die Einbeziehung dieser Einkunftsart in die Begünstigung des §11a EStG 1988 offenbar nicht sachgerecht wäre. Im Übrigen ist für den Gerichtshof nicht nachvollziehbar, warum unterlassene Investitionen in das Humankapital bei freien Berufen deren Insolvenzrisiko unberührt lassen sollen.

Soweit die Bundesregierung auf - andere - steuerliche Vorteile verweist, die den Einkünften aus selbständiger Arbeit zukämen, und diese als Rechtfertigung für den Ausschluss dieser Einkünfte von der Begünstigung des §11a EStG 1988 anführt, handelt es sich zum Teil um Vorschriften, die lediglich besonderen Gegebenheiten bei freien Berufen Rechnung tragen (wie etwa der besonderen Flüchtigkeit des Firmenwertes), oder aber um solche, die nicht speziell mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit verbunden sind (die Wertänderungen von Grund und Boden bleiben auch bei bilanzierenden Land- und Forstwirten außer Ansatz). Die von der Bundesregierung ins Treffen geführten Steuerbegünstigungen für Investitionen in das Humankapital stehen allen betrieblichen Einkunftsarten offen und können daher nicht den Ausschluss der §22-Einkünfte von der Begünstigung des nicht entnommenen Gewinnes rechtfertigen.

Der Gerichtshof bleibt somit zusammenfassend dabei, dass die Grenzen zwischen den betrieblichen Einkunftsarten, speziell diejenigen zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus selbständiger Arbeit, fließend und oft zufällig geworden sind und dass sich das betriebswirtschaftliche Umfeld freiberuflicher Tätigkeiten dem von Gewerbebetrieben stark angenähert hat. Unter diesen Umständen ist aber die Beschränkung einer Begünstigung von der Art, wie sie §11a EStG 1988 einräumt, auf die Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus Land- und Forstwirtschaft unter generellem Ausschluss bilanzierender Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit sachlich nicht zu rechtfertigen.

III. Der Gerichtshof sieht keine Veranlassung, der Anregung der Bundesregierung, für das Außer-Kraft-Treten eine Frist von zumindest einem Jahr zu bestimmen, zu folgen: Die Aufhebung der in Prüfung gezogenen Worte hat zur Folge, dass bei Untätigkeit des Gesetzgebers bilanzierende Steuerpflichtige, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen, im Rahmen der Veranlagung 2007 die Begünstigung des §11a EStG 1988 in Anspruch nehmen können. Für dieses Jahr steht Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen und diese durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln, die - ebenfalls als Eigenkapitalstärkung und daher als Gegenstück zu §11a leg.cit. gedachte - neu geschaffene Begünstigung des §10 EStG 1988 (idF BGBl. I 101/2006) zu. Würde der Gerichtshof der Anregung der Bundesregierung folgen, wären bilanzierende Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit im Jahr 2007 die einzige Gruppe von Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften, die von jeglicher steuerlicher Begünstigung der Eigenkapitalbildung ausgeschlossen wären. Dafür gibt es keine sachliche Rechtfertigung. Der Gerichtshof vermag auch nicht zu erkennen, warum - im Hinblick auf die (bei Wechsel der Gewinnermittlungsart) für Bezieher von Einkünften

aus selbständiger Arbeit nunmehr alternativ in Betracht kommende Begünstigung nach §10 EStG 1988 - die Einbeziehung dieser Gruppe von Steuerpflichtigen in die Begünstigung des §11a EStG 1988 gravierende Abgabenausfälle nach sich ziehen müsste.

IV. Die Verpflichtung des Bundeskanzlers zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung und des Ausspruchs nach Art140 Abs6 B-VG erfließt aus Art140 Abs5 erster Satz B-VG und §64 Abs2 VfGG iVm §3 Z3 BGBlG.

V. Diese Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4 erster Satz VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden.

**Schlagworte**

Einkommensteuer, Einkünfte, Einkunftsarten, Arbeit selbständige, Gewinn nichtentnommener, VfGH / Fristsetzung

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VFGH:2006:G151.2006

**Dokumentnummer**

JFT_09938794_06G00151_00

**Quelle:** Verfassungsgerichtshof VfGH, http://www.vfgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at