



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr.AA, Steuerberater in X vom 11. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch HR Dr. K, vom 4. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt einen Hotelbetrieb in Feld am See.

In seiner im elektronischen Wege eingereichten Einkommensteuererklärung für 2006 wies der Bw. unter der Kz 330 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) einen steuerlichen Gewinn von € 11.617,66 aus. Unter der Kz 794 (Nachversteuerung gemäß § 11a) wurde ein Betrag von € 57.833,67 ausgewiesen.

In einer in Papierform dem Finanzamt übermittelten „Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006“ brachte der Bw. ergänzend Nachstehendes vor:

„Im Jahr 2004 betrug der nicht entnommene Gewinn EUR 135.574,87

Im Jahr 2006 ergab sich ein Absinken des Eigenkapitals um EUR 93.408,54.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 wird unter der Kennzahl 794 ein Nachversteuerungsbetrag von EUR 57.833,67 ausgewiesen.

Die Begünstigung des § 11a EStG sieht einen jährlichen Höchstbetrag von EUR 100.000,- vor. Der nicht entnommene Gewinn des Jahres 2004 beläuft sich auf EUR 135.574,87. Somit waren auf EUR 35.574,87 nicht begünstigt. Das Absinken des Eigenkapitals in Höhe von EUR 93.408,54 im Jahr 2006 ist vorrangig mit den nicht begünstigten Gewinnanteilen zu verrechnen.

Gemäß § 11a/3 2. Satz ist höchstens jener Betrag nachzuversteuern, der in den vergangenen sieben Jahren begünstigt besteuert worden ist. Der Eigenkapitalrückgang in 2006 war somit nur im Ausmaß von EUR 57.833,67 begünstigt besteuert, weshalb eine Nachversteuerung auch nur in diesem Ausmaß stattzufinden hat.

Aus diesem Grund wird die Kennzahl 794 wie oben dargestellt in der Einkommensteuererklärung ausgefüllt.“

Im Zuge der Veranlagung nahm das Finanzamt eine Nachversteuerung der „nicht entnommenen Gewinne“ im Ausmaß von € 93.408,54 mit dem Hälftesteuersatz (§ 11a Abs. 3 EStG 1988) vor.

In der Bescheidbegründung führte die Behörde dazu aus:

„Bei der Ermittlung des Eigenkapitalabfalles für 2006 sind sämtliche Entnahmen – auch in Fällen einer nicht vollständigen Inanspruchnahme der Begünstigung – als eigenkapitalmindernd zu berücksichtigen. Eine Zuordnung von Entnahmen zu nicht nach § 11a EStG 1988 begünstigten Gewinnanteilen hat zu unterbleiben. Die Nachversteuerung aus 2004 beträgt € 93.408,54.“

Mit Eingabe vom 11.05.2007 berief der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 mit folgender Begründung:

„Bei der Steuerberechnung wurden EUR 93.408,54 gemäß § 11a EStG mit dem Hälftesteuersatz nachversteuert.

Hiegegen wird berufen.

Im Jahr 2004 betrug der nicht entnommene Gewinn Euro 135.574,87.

Im Jahr 2006 ergab sich ein Absinken des Eigenkapitals um EUR 93.408,54.

Die Begünstigung des § 11a EStG sieht einen jährlichen Höchstbetrag von EUR 100.000,- vor. Der nicht entnommene Gewinn des Jahres 2004 beläuft sich auf EUR 135.574,87. Somit waren EUR 35.574,87 nicht begünstigt. Das Absinken des Eigenkapitals in Höhe von EUR 93.408,54 im Jahr 2006 ist vorrangig mit den nicht begünstigten Gewinnanteilen zu verrechnen.

Gem. § 11a/3 2.Satz EStG ist höchstens jener Betrag nachzuversteuern, der in den vergangenen sieben Jahren begünstigt besteuert worden ist. Der Eigenkapitalrückgang in 2006 war somit nur im Ausmaß von € 57.833,67 begünstigt besteuert, weshalb eine Nachversteuerung auch nur in diesem Ausmaß stattzufinden hat.

Würde man der vom ho FA vertretenen Rechtsansicht folgen, so wären nicht entnommene Gewinne nur beschränkt förderbar (bis zum Höchstbetrag von Euro 100.000,-), ein Kapitalabbau in den Folgejahren jedoch stets innerhalb der Grenze von Euro 100.000,- zu „entfördern“, auch wenn diese Beträge zuvor niemals gefördert worden sind.

Es wird daher beantragt, der Berufung stattzugeben und den nachzuversteuernden Betrag an nicht entnommenem Gewinn mit Euro 57.833,67 anzusetzen.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29.05.2007 wies das Finanzamt die gegenständliche Berufung als unbegründet ab. Ihre Entscheidung begründete die Amtspartei wie folgt:

„Der Bw. richtet sich gegen das Bescheidergebnis 2006 mit der Begründung, dass der Eigenkapitalabfall 2006 mit den über € 100.000,- liegenden Gewinnanteilen der Vorjahre vorrangig zu verrechnen ist.

§ 11a Abs. 3 lautet: Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr, in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1, unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist insoweit eine Nachversteuerung, unter Anwendung des Steuersatzes nach § 37 Abs. 1, vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs. 1 begünstigt besteuert worden ist. Die Nachversteuerung ist zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen.

Dem Gesetzestext ist nicht zu entnehmen, dass eine vorrangige Verrechnung des Eigenkapitalabfalles mit „nicht begünstigten“ Gewinnanteilen auf Vorzeiträumen zu erfolgen hätte.

Anders als im Rechtsmittelvorbringen angedeutet, ist diese fehlende Gesetzesformulierung auch im Lichte teleologischer Interpretation erklärbar: Ziel der Bestimmung des § 11a EStG war und ist unstrittig die Förderung des Eigenkapitalaufbaues. Lt. Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2003 wird dieser Förderung eine sogenannte „Entförderung“ bei späterem Eigenkapitalabbau zur Seite gestellt. Dies soll in der Weise bewerkstelligt werden, **dass im Fall des Abbaus der seinerzeit geförderten Eigenkapitalbildung eine Nachversteuerung einsetzt**. Diese besteht darin, dass der Betrag der Eigenkapitalminderung gewinnerhöhend anzusetzen ist und mit dem ermäßigten Steuersatz des § 37 Abs. 1 erfasst wird.

Die Versteuerung von Gewinnanteilen zum vollen Tarif spielt in der Frage des Nachsteuerungsvolumens keine Rolle; die maximal nachzusteuernde Summe ist lediglich mit der Höhe der innerhalb der letzten sieben Wirtschaftsjahre geförderten Gewinne begrenzt.

Da das Rechtsmittelbegehren weder im Wortlaut des § 11a EStG 1988 noch aus dem beabsichtigten Normzweck abzuleiten ist, wird die Berufung abgewiesen und war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Mit Eingabe vom 04.06.2007 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte dieser darin aus, dass auch im Lichte einer teleologischen Interpretation dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden könne, Beträge nachzuversteuern, die niemals zuvor einer Begünstigung teilhaftig geworden seien.

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

Die Bestimmung des § 11a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003 und BGBl. I Nr. 180/2004 ordnet an:

(1) 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 €, 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.

(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 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.

(3) Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist insoweit eine Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs. 1 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 Nachsteuerungsbetrag gleichmäßig auf das laufende und das folgende Wirtschaftsjahr zu verteilen.

(5) bis (7) [...]

Zielsetzung der Bestimmung des § 11a EStG 1988 ist die Förderung der Eigenkapitalbildung von Unternehmungen. Art. 39 Z 7 der ergangenen EB zur RV (59 der Beilagen XXII.GP) führt zum Punkt „Nachversteuerung“ Folgendes aus:

„Der Förderung des Eigenkapitalzuwachses wird eine „Entföderung“ bei späterem Eigenkapitalabbau zur Seite gestellt. Dies soll in der Weise bewerkstelligt werden, dass im Falle des Abbaus der seinerzeit geförderten Eigenkapitalbildung eine Nachversteuerung einsetzt. Diese besteht darin, dass der Betrag der Eigenkapitalminderung gewinnerhöhend anzusetzen ist und mit dem ermäßigten Steuersatz des § 37 Abs. 1 erfasst wird. Eigenkapitalabbau ist dabei die „Vorzeichenumkehrung“ des Eigenkapitalanstiegs (also die Entnahmen abzüglich betriebsnotwendiger Einlagen übersteigen den Gewinn). Eigenkapitalmindungen aufgrund von Verlusten werden dabei allerdings ausgeblendet. Dies deshalb, weil es sich dabei um keinen „willentlichen“ Eigenkapitalabbau handelt. Somit kommt es nur insoweit zur Nachversteuerung, als der Kapitalabbau auf Entnahmen zurückzuführen ist. Als Maßnahme einer nachträglichen „Entföderung“ ist die Nachversteuerung überdies mit der Summe der innerhalb der letzten sieben Wirtschaftsjahre geförderten – das heißt mit dem ermäßigten Steuersatz versteuerten – Gewinne begrenzt. Sollten in einem Verlustjahr Entnahmen vorliegen, so führt zwar der Eigenkapitalabbau, insoweit er auf den Verlust zurückzuführen ist, zu keiner Nachversteuerung, wohl aber der anteilige entnahmebedingte Eigenkapitalabbau. In einem solchen Fall kann allerdings der Jahresverlust mit dem Nachsteuerungsbetrag „ausgeglichen“ werden. [...]“

Gegenständlich besteht Streit darüber, ob der im Jahre 2006 infolge Entnahmen ausgewiesene Eigenkapitalabfall (€ 93.408,54) gänzlich zu einer Nachversteuerung iSd § 11a Abs. 3 EStG 1988 führt (Rechtsansicht der Amtspartei) oder aber nur im Ausmaß von € 57.833,67 (Rechtsansicht des Bw.). Der erstgenannten Ansatz ergibt sich bei vorrangiger Verrechnung des Eigenkapitalabfalles mit begünstigt besteuerten Beträgen der Vorzeiträume (ggst. 2004); Letztgenannter Betrag resultiert aus der vorrangigen Verrechnung des Eigenkapitalabfalles mit dem nicht begünstigt besteuerten Gewinnanteil des Veranlagungszeitraumes 2004 (€ 35.574,87).

Hiezu ist festzuhalten:

Fakt ist, dass der im Jahre 2004 erklärte Gewinn von € 135.574,87 gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 mit einem Teilbetrag von € 100.000,- begünstigt besteuert wurde. Jener Betrag, welcher den genannten „Deckelungsbetrag“ überstieg, wurde mit dem vollen Steuersatz belastet.

Für den Veranlagungszeitraum 2005 wurde der Eigenkapitalanstieg mit € 81.258,74 (Gewinn: € 126.931,04 abzügl. Entnahmen € 45.672,30) ausgewiesen und vom Finanzamt – da unter dem „Deckelungsbetrag“ von € 100.000,- liegend – zur Gänze einer begünstigten Besteuerung unterworfen. Insgesamt gelangten sohin in den beiden Vorzeiträumen 2004 und 2005 € 181.258,74 begünstigt (dh. mit dem Halftesteuersatz) zur Versteuerung.

§ 11 a Abs. 3 letzter Satz bestimmt, dass „**die Nachversteuerung zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen ist**“. Aufgrund dieser Bestimmung ergibt sich, dass ein „nachversteuerungsrelevanter **Eigenkapitalabfall primär als Entnahme von in vergangenen Jahren begünstigten Gewinnen gewertet** wird, auch wenn § 11a auf den Anstieg des Eigenkapitals in der Vergangenheit aufgrund der Deckelung mit € 100.000,- nicht zur Gänze zur Anwendung kam“ (*Kanduth-Kristen* in JAKOM, Einkommensteuergesetz, 2. Auflage, § 11a Tz 28 und *Doralt/Heinrich*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 11a Tz 43a). Nicht begünstigte thesaurierte Gewinnbestandteile können in den Folgejahren demnach nicht entnommen werden, ohne dass es zu einer Minderung des begünstigten Eigenkapitalanstiegs kommt. Dies gilt auch, wenn der Eigenkapitalabfall zum Teil auf Entnahmen, zum Teil auf einen laufenden Verlust zurückzuführen ist (*Kanduth-Kristen* in JAKOM, aaO; *Kanduth-Kristen* in SWK 2004/17, S 569 ff). Diese Regelung führt letztendlich dazu, dass ein den Normzweck konterkarierender Anreiz besteht, Gewinne von über € 100.000,- bereits im Jahr ihres Entstehens, quasi „auf Vorrat“, zu entnehmen (*Doralt/Heinrich*, aaO., *JAKOM*, aaO.). Eine derartige Gewinnentnahme wird insbesondere dann stattfinden, wenn der künftige Liquiditätsbedarf, etwa infolge zu erwartender

Nachzahlungen an Einkommensteuer oder aufgrund intendierter Privatentnahmen, bereits absehbar ist.

Die Nachversteuerung wird dadurch bewirkt, dass der Betrag der Eigenkapitalminderung gewinnerhöhend anzusetzen und mit dem ermäßigten Steuersatz des § 37 Abs. 1 zu erfassen ist. *Hofstätter/Zorn/Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, §11a, sprechen in diesem Zusammenhang vom „doppelten Halbsatzverfahren“.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich bei der Beurteilung der vorliegenden Streitfrage der von der Fachliteratur vertretenen Lesart der Bestimmung des § 11a Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 an. Der Gesetzeswortlaut der zitierten Norm lässt klar erkennen, dass der Steuergesetzgeber bei eintretender Eigenkapitalminderung eine Nachversteuerung jener in der Vergangenheit, dh. in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren, begünstigt besteuerten Beträge im Ausmaß des Absinkens des Eigenkapitals herbeiführen wollte.

Für die vom Bw. ventilerte vorrangige Verrechnung des Eigenkapitalabfalles mit nicht begünstigten Gewinnanteilen aus Vorzeiträumen bleibt somit in Ansehung der in § 11a Abs. 3 EStG 1988 gewählten Diktion kein Raum.

Die Berufung war demnach als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. August 2009