



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., K, vertreten durch B, Steuerberater in V, vom 26. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch HR Dr. AK, vom 21. März 2007 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt als Einzelunternehmer einen Holzhandel sowie eine Frächterei.

In seiner im elektronischen Wege eingereichten Einkommensteuererklärung 2006 wies dieser Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 113.517,55 aus. In einer in Papierform dem Finanzamt übermittelten „Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006“ führte der Bw. Nachstehendes aus:

„In der Anlage wird die Entwicklung des nicht entnommenen Gewinnes für die Jahre 2004 bis 2006 dargestellt.

Im Jahr 2004 betrug der nicht entnommene Gewinn EUR 104.426,63, im Jahr 2005 EUR 135.275,40.

Im Jahr 2006 ergab sich ein Absinken des Eigenkapitals um EUR 12.392,84.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 wird unter der Kennzahl 794 kein Nachversteuerungsbetrag ausgewiesen.

Der Abgabepflichtige ist der Ansicht, dass für 2006 kein nachzuversteuernder Betrag gem. § 11a/3 EStG vorliegt.

Die Begünstigung des § 11 a EStG sieht einen jährlichen Höchstbetrag von EUR 100.000,- vor. Die nicht entnommenen Gewinne der Jahre 2005 und 2004 belaufen sich auf insgesamt EUR 239.702,03. Somit waren auf EUR 39.702,03 nicht begünstigt. Das Absinken des Eigenkapitals in Höhe von EUR 12.392,84 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 nie begünstigt besteuert, weshalb eine Nachversteuerung nicht stattzufinden hat.

Aus diesem Grund wird die Kennzahl 794 in der Einkommensteuererklärung nicht ausgefüllt.“

In der Anlage stellte der Bw. die Entwicklung der nicht entnommenen Gewinne für die Zeiträume 2004 bis 2006 wie folgt dar:

Gewinn	184.041,97	232.103,68	113.517,55
Privatentnahmen	- 110.366,44	- 96.828,28	- 125.910,39
IZP 2003	30.751,10		
Nicht entnommener Gewinn	104.426,63	135.275,40	-12.392,84
	100.000,00	100.000,00	

Im Zuge der Veranlagung nahm das Finanzamt eine Nachversteuerung gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 der „nicht entnommenen Gewinne“ (€ 12.392,84) vor.

In der Bescheidbegründung wurde dazu ausgeführt:

„Wurde in einem Jahr eine begünstigte Besteuerung vorgenommen und sinkt im Folgejahr das Eigenkapital, so ist gem. § 11 a Abs. 3 EStG eine Nachversteuerung vorzunehmen. Diese ist auf höchstens jenen Betrag beschränkt, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach § 11 a Abs. 1 EStG begünstigt besteuert worden ist. Die Pflicht zur Nachversteuerung tritt auch dann ein, wenn die Entnahmen aus voll versteuerten Eigenkapitalanstiegen der Vorjahre gedeckt werden könnten.“

Mit Eingabe vom 26.3.2007 berief der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 mit folgender Begründung:

„In den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind EUR 12.392,84 nachzuversteuernder nicht entnommener Gewinn aus 2004 und 2005 enthalten.“

Hiegegen wird berufen.

Im Jahr 2004 betrug der nicht entnommene Gewinn Euro 104.426,63, im Jahr 2005 EUR 135.275,40.

Im Jahr 2006 ergab sich ein Absinken des Eigenkapitals um EUR 12.392,84.

Die Begünstigung des § 11a EStG sieht einen jährlichen Höchstbetrag von EUR 100.000,- vor. Die nicht entnommenen Gewinne der Jahre 2005 und 2004 belaufen sich insgesamt auf EUR 239.702,03. Somit waren EUR 39.702,03 nicht begünstigt. Das Absinken des Eigenkapitals in Höhe von EUR 12.392,84 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 war. Der Eigenkapitalrückgang in 2006 war somit nie begünstigt besteuert, weshalb eine Nachversteuerung nicht stattzufinden hat.

Folgt man der vom FA vertretenen Meinung, so wären Beträge nachzuversteuern, für die nie eine Steuerbegünstigung in Anspruch genommen werden konnte.

In diesem Zusammenhang wird auf die Äußerungen in Rz 602 LStR hingewiesen. Die Nachversteuerung von Sonderausgaben hat nur dann zu erfolgen, wenn die Beträge vom Steuerpflichtigen tatsächlich als Sonderausgaben abgesetzt wurden. Hat sich die Geltendmachung von Sonderausgaben nicht ausgewirkt, dann ist nicht nachzuversteuern. Der hinter dieser Rechtsauslegung stehende Grundsatz kann ohne weiters auf die Problematik von nicht entnommenen Gewinnen angewendet werden. Die vom FA in dieser Frage vertretene Meinung ist dem Gesetzestext nicht zwingend zu entnehmen. Die teleologische Interpretation ergibt vielmehr, dass dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, er würde die Nachversteuerung von Beträgen anordnen, die nie steuerbegünstigt gewesen sind. [...] „

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19.4.2007 wies das Finanzamt die gegenständliche Berufung als unbegründet ab. Diese Entscheidung begründete die Amtspartei wie folgt:

„Der Bw. versteuerte in den Veranlagungszeiträumen 2004 und 2005 jeweils einen Gewinnanteil von € 100.000,- begünstigt im Sinne des § 11a EStG 1988. 2006 kam es trotz eines Jahresgewinnes zu einem Eigenkapitalabfall von € 12.805,43. Von Seiten des FA wurde jene Summe unter Verweis auf § 11a Abs. 3 EStG 1988 mit dem Hälftesteuersatz nachversteuert.“

Mit der Begründung, der Eigenkapitalabfall 2006 sei mit den über € 100.000,- liegenden Gewinnanteilen der Vorjahre vorrangig zu verrechnen, richtet sich der Bw. nunmehr gegen das Bescheidergebnis 2006. § 11a Abs. 3 EStG 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 Eigenkapitalabfalls mit nicht begünstigten Gewinnanteilen aus 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 Eigenkapitalaufbaus. Lt. Erläuterung 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 Nachversteuerungsvolumens keine Rolle; die maximal nachzuversteuernde 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 11.5.2007 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte dieser darin aus, dass die in § 11a Abs. 3 EStG 1988 verwendete Diktion sehr wohl erkennen lasse, dass zu prüfen sei, ob und inwieweit nicht entnommene Gewinne überhaupt einer Förderung teilhaftig geworden seien. Insoweit nicht entnommene Gewinne den Betrag von EUR 100.000,- übersteigen würden, käme auch keine tarifliche Förderung zum Tragen. Eine „Entförderung“ bei späterem Kapitalabbau sei sohin dann nicht vorzunehmen, wenn seinerzeit eine Förderung von nicht entnommenem Gewinn gar nicht stattgefunden habe. Die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht habe zur Folge, dass nicht entnommene Gewinne nur beschränkt (bis zum Höchstbetrag von EUR 100.000,-) förderbar wären, ein Kapitalabbau in den Folgejahren jedoch stets innerhalb der Grenze von EUR 100.000,- zu „entfördern“ wäre, nämlich auch dann, wenn diese Beträge zuvor niemals gefördert worden 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 Nachversteuerungsbetrag 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 „Entförderung“ 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 „Entförderung“ 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 Nachversteuerungsbetrag „ausgeglichen“ werden. [...].“

Gegenständlich besteht Streit darüber, ob der im Jahre 2006 infolge Entnahmen ausgewiesene Eigenkapitalabfall (€ 12.392,84) überhaupt zu einer Nachversteuerung iSd § 11a Abs. 3 EStG 1988 führt, zumal jene in den beiden Vorjahren (2004 und 2005) ausgewiesen den Grenzbetrag von € 100.000,- überschreitenden Gewinne in Höhe von € 4.426,63 (2004) und € 35.275,40 (2005) mit dem vollen Progressionssteuersatz erfasst worden sind.

§ 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 begünstigen 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“.

Zu keiner Nachversteuerung infolge direkter Zuordnung zu bestimmten Gewinnbestandteilen führt lediglich die Entnahme von Übergangs- und Veräußerungsgewinnen, die im Rahmen des Berechnungsschemas ausgeblendet werden. Somit ergibt sich, dass die zeitliche Lagerung von Entnahmen folglich für die Ausnutzung der Begünstigung von wesentlicher Bedeutung ist.

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. Eine vom Bw. ventilierte vorrangige Verrechnung des Eigenkapitalabfalles mit nicht begünstigten Gewinnanteilen aus Vorzeiträumen hat sonach aufgrund der Diktion des § 11a Abs. 3 EStG 1988 nicht zu erfolgen.

Aus den angeführten Gründen war dem Begehr die Anerkennung zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. August 2009