



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Berater, vom 26. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X, vertreten durch Finanzanwalt, vom 13. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) hat im Jahr 2005 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 11.568,45 € als Mitunternehmer bezogen. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 wurde unter der Kennzahl 794 (mit dem Hälftesteuersatz zu versteuernder Nachversteuerungsbetrag) ein Betrag von 50.000 € angegeben (Nachversteuerung bei einem im Veranlagungsjahr erzielten Gewinn, § 11a Abs.3 EStG).

Das Finanzamt hat mit Ausfertigungsdatum 13. Oktober 2006 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 erlassen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde mit 61.658,45 € (Einkünfte aus Gewerbebetrieb 11.568,45 € + Nachversteuerungsbetrag von 50.000 €) ermittelt. Die Topf-Sonderausgaben blieben unberücksichtigt, weil der Gesamtbetrag der Einkünfte den Betrag von 50.900 € überstiegen hat.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung vom 26. Oktober 2006 wurde ausgeführt, durch die Hinzurechnung der Einkünfte aus der Nachversteuerung gemäß § 11a EStG hätten sich die Topfsonderausgaben auf 0,0 € reduziert. Unter Beachtung einer teleologischen Auslegung des § 11a EStG könnte aber eine Nachversteuerung der Einkünfte

nicht zusätzlich die bereits im Vorjahr, durch den Betrag der begünstigten Besteuerung bereits erhöhten Einkünfte, gekürzten Topfsonderausgaben nochmals kürzen. Daher sei als Grundlage für die Bemessung der Höhe der Topfsonderausgaben ausschließlich die im Kalenderjahr 2005 erzielten Einkünfte und nicht die im Vorjahr erzielten begünstigten Einkünfte heranzuziehen.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsverfahrensentscheidung direkt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 11a Abs.1 EStG 1988 können natürliche Personen, die den Gewinn 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.

Die Begünstigung des § 11a für Gewinne aus einer Mitunternehmerschaft kann nicht die Mitunternehmerschaft im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für sich in Anspruch nehmen, sondern nur der Gesellschafter.

§ 11a bezweckt die Förderung eines langfristigen Eigenkapitalaufbaus. In Abs. 2 ist daher vorgesehen, dass es im Fall eines Absinkens des Eigenkapitals durch Entnahmen zu einer Nachversteuerung begünstigter Gewinne unter Anwendung des habenden Durchschnittsteuersatzes (§ 37 Abs. 1) auf den Nachversteuerungstatbestand kommt (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Band I, Anm. 44 zu § 11a).

§ 11a Abs. 3 und 4 EStG 1988 weisen nachstehenden Inhalt auf:

"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."

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."

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400 Euro, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (der Pauschbetrag nach Abs. 2) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.900 Euro kein absetzbarer Betrag mehr ergibt (vgl. § 18 Abs. 3 Z 2 letzter Absatz EStG 1988).

Zutreffend ist, dass der Bw. im Jahr 2004 die Begünstigung nach § 11a EStG im Ausmaß von 50.000 € in Anspruch genommen hat. Diese begünstigten Einkünfte haben im Jahr 2004 dazu geführt, dass die Topfsonderausgaben (Versicherungsbeiträge, Ausgaben zur Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung sowie Ausgaben für Genussscheine und junge Aktien) keine Berücksichtigung gefunden haben.

Ähnliches gilt für das Jahr 2005. Im Berufungsjahr 2005 wurde von ihm der Nachversteuerungstatbestand nach § 11a Abs. EStG 1988 verwirklicht. Auch diese Einkünfte wurden vom Finanzamt zur Ermittlung des Gesamtbetrages der steuerlichen Einkünfte herangezogen.

Das proklamierte Ziel der durch das Budgetbegleitgesetz 2003 geschaffenen Begünstigung des §11a EStG ist die Förderung der Eigenkapitalbildung. Angestrebt wurde dies mit einem neuen Instrumentarium, das zum Unterschied von der Regelung des § 11 EStG nicht bloß indirekt über eine Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses Anreizwirkungen entfaltet, sondern direkt die Eigenkapitalbildung fördert. In diesem Sinn sollen Gewinne, die für einen Eigenkapitalzuwachs "reserviert" werden, einer begünstigten Besteuerung zugeführt werden.

Der Förderung des Eigenkapitalszuwachs 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 – Ausgang dafür ist wiederum der Höchststand innerhalb der letzten vier Wirtschaftsjahre – gewinnerhöhend anzusetzen ist und mit dem ermäßigten Steuersatz des § 37 Abs. 1 erfasst wird (vgl. Ministerialentwurf 21/ME XXII.GP, zu Z 8 (§11 a EStG), Payerer, Steuerreform 2004: Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne gem. §11a EStG, ÖStZ 2003, 339).

Der Nachversteuerungsbetrag stellt nach den Erläuternden Bemerkungen einen Bestandteil des für die Ermittlung des Hälftesteuersatz maßgeblichen Einkommens dar. Zudem ist § 11a EStG im 2. Teil, 3. Anschnitt des EStG 1988 angesiedelt und daher Teil der Gewinnermittlung. Es ist daher davon auszugehen, dass der Gesetzgeber den Nachversteuerungstatbestand gemäß § 11a Abs. 3 bzw. Abs. 4 als Teil des Gewinnes bzw. des Einkommens sieht.

Diese Ansicht wird auch von einem Großteil der Lehre vertreten. Der Nachversteuerungstatbestand stellt einen Bestandteil des für die Ermittlung des Hälftesteuersatzes maßgeblichen Einkommens dar. Andernfalls wäre es möglich, in Jahren ohne "Resteinkommen" die thesaurierten Gewinne ohne Steuerbelastung zu entnehmen. Dass es sich bei der Nachversteuerung nicht bloß um eine Rückgängigmachung einer Tarifbegünstigung, sondern um eine Vorschrift der Einkünfteermittlung handelt, zeigt sich vor allem an § 11a Abs. 4, der für den Fall des Auftretens eines Eigenkapitalabfalls in einem Verlustjahr die Möglichkeit einräumt, den Nachversteuerungsbetrag gegen den Verlust aufzurechnen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Band I, Anm. 45 ff zu § 11a und die dort angeführte Literatur).

Die vom Bw. vertretende Ansicht, dass der Nachversteuerungsbetrag bei Ermittlung der Gesamtbetrag der Einkünfte für die Berücksichtigung von Sonderausgaben nach § 18 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 auszuscheiden sei, findet in der Erläuterden Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2003 keine Deckung.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Innsbruck, am 3. April 2007