



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 2

GZ. RV/0278-I/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die WT-Ges., vom 26. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Innsbruck erließ am 11.5.2009 betreffend das Jahr 2007 einen Einkommensteuerbescheid, in dem folgende Einkünfte ausgewiesen wurden:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	19.552,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	7.355,84 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	83.815,51 €

Hinsichtlich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit ist zu bemerken, dass diese aus GesmbH-Geschäftsführertätigkeiten resultieren (3 GesmbHs, Gewinnermittlung durch Basispauschalierung).

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb setzen sich aus dem Verlust aus dem Einzelunternehmen des Berufungswerbers (Bw.) in Höhe von € 107.756,37 und aus einem

Mitunternehmergegewinnanteil in Höhe von € 115.112,21 (StNr. 81- 123/4567) zusammen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen daher (nach horizontalem Verlustausgleich) insgesamt € 7.355,84 €.

Hinsichtlich der Einkünfte aus dem angeführten Mitunternehmeranteil wurde vom Finanzamt anlässlich der Feststellung gemäß § 188 BAO festgestellt, dass auf den Bw. nicht entnommene Gewinne im Sinne des § 11 a EStG 1988 in Höhe von € 59.000,00 entfallen.

Anlässlich der Veranlagung wendete das Finanzamt hinsichtlich einer Bemessungsgrundlage von € 7.355,84 (= € 115.112,21 minus € 107.756,37) den Hälftesteuersatz an.

Der Bw. begehrte in der Berufung vom 26.5.2009 die Anwendung des Hälftesteuersatzes hinsichtlich einer Bemessungsgrundlage von € 59.000,00 und bringt hiezu begründend vor:

„Gem. § 11 a EStG können natürliche Personen den Gewinn (ausgenommen Übergangs- und Veräußerungsgewinne), der durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wurde, bis zu einem im Wirtschaftsjahr eingetretenen Eigenkapitalanstieg, höchstens jedoch € 100.000,00 mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG versteuern. Der unserem Mandanten zugesprochene begünstigungsfähige Gewinn gem. § 11 a EStG aus der Beteiligung an der N.N.. GmbH & Co KG [Anm.: StNr. 81- 123/4567] iHv. € 59.000,00 wurde im oben genannten Bescheid nicht zur Gänze mit dem Hälftesteuersatz besteuert, obwohl dieser im Einkommen [Anm.: gemeint offenbar Gesamtbetrag der Einkünfte] iHv. € 110.457,51 vollständige Deckung fand.“

Die im oben genannten Bescheid erfolgte Anwendung des Hälftesteuersatzes nur mehr auf den nach durchgeföhrtem horizontalen Verlustausgleich verbleibenden begünstigungsfähigen Gewinn iHv. € 7.355,84 entspricht unseres Erachtens nicht den gesetzlichen Bestimmungen und Intentionen des § 11a EStG.“

Am 3.7.2009 reichte der Bw. ein weiteres Schreiben beim Finanzamt ein und ergänzte die Berufsbegründung wie folgt:

„Gemäß § 11 a EStG 1988 können natürliche Personen den durch Betriebsvermögensvergleich ermittelten Gewinn (außer Übergangs- und Veräußerungsgewinne) bis zu dem im Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch € 100.000,00 mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (Hälftesteuersatz).“

Den EB zu § 11 a ist zu entnehmen, dass Gewinne gefördert werden sollen, die für einen Anstieg des Eigenkapitals reserviert werden. Der Begriff "Gewinn" steht in engstem Zusammenhang mit dem Begriff "Betrieb". Der Gewinn ist jeweils für einen Betrieb zu ermitteln.“

Weder im Einkommensteuergesetz selbst noch in den EB ist ein Hinweis darauf zu finden, dass die Begünstigung nur auf nach horizontalem Ausgleich vorgenommene Gewinne, also nur auf Einkünfte, angewendet werden soll.“

Der in den EStR in Rz 3860 g aufgenommene Verweis auf Rz 154 zur Untermauerung der Vorgehensweise, dass Gewinne erst nach Vornahme des horizontalen Verlustausgleiches nach § 11 a begünstigt besteuert werden können, ist unserer Meinung insofern nicht zutreffend, da in Rz 154 wiederum nur von Einkünften gesprochen wird. Auch die in dieser Rz 154 angeführten VwGH-Entscheidungen sprechen nur über Einkünfte ab.“

Der Gesetzgeber wollte aber mit der Neuregelung des § 11 a die sich als unzulänglich erwiesene Regelung des § 11 ersetzen und eine höhere Anreizwirkung zur Eigenkapitalbildung schaffen, weshalb in den Gesetzen dezidiert immer nur von Gewinnen die Rede ist. Ein horizontaler Verlustausgleich würde der Intention des Gesetzgebers, die Eigenkapitalbildung zu fördern, unseres Erachtens nach entgegenwirken.

Es ist richtig, dass § 37 Abs. 1 in der geltenden Fassung in den vier taxativ aufgezählten Teilstrichen jeweils nur über Einkünfte abspricht, welche dem Hälftesteuersatz unterliegen sollen. Im Zuge der Neuregelung des § 11 a wurde § 37 Abs. 1 nicht angepasst. Der Verweis in § 11 a bezieht sich unserer Meinung nach aber nur auf die Art der Begünstigung dieser eigenkapitalfördernden Gewinne, also auf den auf diese Gewinne anzuwendenden Hälftesteuersatz. Dass der Gesetzgeber durch diesen Verweis in § 11 a den horizontalen Verlustausgleich vorsehen wollte, nur weil in den bisherigen 4 Teilstrichen des § 37 Abs. 1 von Einkünften gesprochen wird, ist unserer Meinung nach nicht richtig. § 37 Abs. 1 wäre daher unserer Ansicht nach durch gedankliches Beifügen eines fünften Teilstriches wie folgt zu interpretieren: "Der Steuersatz ermäßigt sich für ..., -Gewinne gem. § 11 a auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes."

Das Finanzamt Innsbruck legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvereinscheidung unmittelbar an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 11 a Abs. 1 erster Satz EStG 1988 bestimmt, dass 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 € 100.000,00, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern können (begünstigte Besteuerung).

§ 11 a Abs. 2 leg. cit. normiert, dass bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, nur die Gesellschafter die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen können.

Der Betrag von € 100.000,00 (Abs. 1) ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen.

§ 37 Abs. 1 EStG 1988 räumt ein, dass sich der Steuersatz für

- Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4),
- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),
- Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6),
- Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38)

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes ermäßigt.

Zunächst ist festzuhalten, dass § 11 a EStG 1988 anordnet, die nicht entnommenen Gewinne mit dem begünstigten Steuersatz des § 37 Abs. 1 zu versteuern.

Da aber § 37 eine bloße Tarifbestimmung ist, vor deren Anwendung erst die Bemessungsgrundlage ermittelt werden muss, kommt der ermäßigte Steuersatz nur insoweit zur Anwendung, als die positiven Einkünfte die Verluste aus der betreffenden Einkunftsart im selben Veranlagungszeitraum überstiegen haben (VwGH 27.3.1985, 84/13/0005; Quantschnigg/Schuch, ESt - Handbuch, § 37 Tz. 6).

Im Falle des Bw. haben die Verluste aus dem Einzelunternehmen die übrigen positiven Einkünfte aus der Einkunftsart "Gewerbetrieb" gemindert. Demgemäß können die unter die Tarifbestimmung des § 37 Abs. 1 EStG 1988 fallenden Einkünfte nicht höher sein als die insgesamt aus der betreffenden Einkunftsart erzielten Einkünfte (VwGH 19.3.1986, 84/13/0105). Daran ändert auch nichts, dass in § 11 a EStG 1988 mit dem Begriff "Gewinn" eine Größe angesprochen wird, die sich häufig nur als Teilbetrag des Gesamtsaldos der Einkünfte einer Einkunftsart darstellt.

Gemäß § 11 a leg.cit. kommt eine begünstigte Besteuerung (Hälftesteuersatz) somit nur insoweit in Betracht, als die begünstigungsfähigen Einkünfte nach Vornahme des horizontalen (und vertikalen) Verlustausgleichs sowie nach Abzug der Sonderausgaben (insbes. Verlustvortrag) Deckung finden (siehe hiezu z.B. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2010, § 11 a Rz 21; Doralt, EStG⁹, § 11 a Tz 38; Heiderer, SWK, 13/14/2005, S 447 ff.; UFS 21.1.2008, RV/2783-W/06, sowie UFS 28.5.2009, RV/2871-W/08).

Im berufungsgegenständlichen Fall ist daher hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Verlustausgleich durchzuführen und nur der verbleibende Saldo von € 7.355,84 mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern.

Da die Berufung somit eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen vermochte, muss ihr ein Erfolg versagt werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. Dezember 2010