



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 18

GZ. RV/1058-W/10,
miterledigt RV/1059-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Adr.1, vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes N. betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) betreibt eine Tabak-Trafik und brachte die Erklärungen für 2005 und 2007 elektronisch beim Finanzamt ein.

Die Bw. beantragte gemäß § 11a EStG 1988 (Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne), den Anstieg des Eigenkapitals der Jahre 2005 und 2007 mit dem begünstigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 (Hälftesteuersatz) zu versteuern. Der Eigenkapitalanstieg wurde für das Jahr 2005 mit € 9.287,32 und für das Jahr 2007 mit € 3.765,80 berechnet.

Das Finanzamt erließ am 15. Mai 2006 den Einkommensteuerbescheid 2005 und berücksichtigte die beantragte begünstigte Besteuerung der nicht entnommenen Gewinne mit der Begründung nicht, dass gemäß § 11a Abs. 7 EStG 1988 der Anstieg des Eigenkapitals insoweit zu kürzen sei, als das Eigenkapital im Kalenderjahr 2003 sinke. Da der Stand des Kapitals im Jahr 2003 um € 15.738,98 gesunken sei und auch im Jahr 2004 ein EK-Abfall zu

verzeichnen gewesen sei, komme eine begünstigte Besteuerung für den Eigenkapitalanstieg des Jahres 2005 in Höhe von € 9.287,32 nicht in Betracht.

Mit Schriftsatz vom 23. Mai 2006 erhob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung und verwies darauf, dass unter Hinweis auf § 11a Abs. 7 EStG die begünstigte Besteuerung des Eigenkapitalanstieges im Jahr 2005 verweigert worden sei und richte sich dagegen die Berufung.

Die Begründung für die Bestimmung des § 11a Abs. 7 EStG 1988 sei seinerzeit darin gesehen worden, dass bereits Anfang 2003 die Begünstigung des § 11a EStG 1988 bekannt gewesen wäre und man verhindern habe wollen, dass vorgezogene Entnahmen im Jahr 2003 eine begünstigte Besteuerung im Jahr 2004 ermöglicht hätten.

Es sei aber weder im Gesetz festgeschrieben, noch sei es in der Intention des Gesetzgebers gelegen, dass die Regelung für 2003 und 2004 für die ganze Dauer des § 11a EStG 1988 vorgesehen gewesen wäre. Somit ende mit Ablauf des Jahres 2004 die Anrechnung des Eigenkapitalabfalls. Für 2005, 2006, 2007 und folgende Jahre sei für den Fall des Kapitalanstieges die Bedingung der Vorjahre laut Gesetzestext unerheblich. Es wäre nur in 2005, 2006, 2007 und in den Folgejahren erheblich gewesen, wenn in den Jahren 2004 und in den Folgejahren eine begünstigte Besteuerung des Eigenkapitalanstieges erfolgt wäre und in der Zukunft ein Eigenkapitalabfall zu verzeichnen wäre.

Es finde sich daher für die Begründung der Verweigerung der begünstigten Besteuerung für den Eigenkapitalanstieg im Jahr 2005 keinerlei Deckung im Gesetz und könne ihr daher nicht zugestimmt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 25. Februar 2010 wurde die Berufung gegen Einkommensteuerbescheid 2005 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wird nach Zitierung des § 11a Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl I 2003/124 (AbgÄG 2003) die Entwicklung des Eigenkapitals in den Jahren 2003, 2004 und 2005 dargestellt. Es ergibt sich im Jahr 2003 ein Eigenkapitalabfall von € 15.738,98, im Jahr 2004 ein Eigenkapitalabfall von € 2.516,52 und im Jahr 2005 ein Eigenkapitalzuwachs von € 9.287,32. Das Finanzamt führt weiters – auszugsweise zitiert – wie folgt aus:

„Nachdem die Begünstigung des § 11a EStG erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 angewendet werden konnte, aber bereits ab Anfang 2003 bekannt war, dass eine entsprechende Begünstigung in das Einkommensteuergesetz eingefügt werden wird, bestand die Gefahr, dass Steuerpflichtige Entnahmen in das Jahr 2003 vorziehen, um in den Folgejahren in höherem Umfang in den Genuss der Begünstigung zu kommen. Der

Normzweck des § 11a Abs 7 EStG war und ist ein solches Vorziehen von Entnahmen in das Jahr 2003 mit oben genannter Zielsetzung nicht nur im Jahr 2004 sondern auch in den Folgejahren zu vermeiden. Dies geht nicht nur aus der eindeutigen Textierung des § 11a Abs 7 EStG, die keinerlei Interpretation in die Richtung des Berufungsbegehrens zulässt hervor, sondern auch aus den Erläuterungen zum Abgabenänderungsgesetz 2003 (siehe dazu 238 der Beilagen XXII. GP – Regierungsvorlage – Materialien) die unter anderem Folgendes dazu ausführen:

... „Die Neufassung soll damit einerseits gewährleisten, dass – unabhängig von einer Änderung des Bilanzstichtages im Kalenderjahr 2003 – stets nur jener Eigenkapitalabfall des Kalenderjahres 2003 zu einer Kürzung in den Folgejahren führt, der nicht einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2003/2004 zuzurechnen ist.“ ...

Im Ergebnis kommt es im Falle eines Eigenkapitalabfalls im Jahr 2003 zu einer Kürzung des potentiell begünstigt zu steuernden Gewinnes in den Folgejahren („Entnahmenvortrag“). Eine Einschränkung des Anwendungsbereiches von § 11a Abs 7 EStG auf das Jahr 2004, wie es in der Berufung vorgebracht wurde, ist weder aus dem Gesetzestext noch aus den Erläuterungen zu der Bestimmung ersichtlich. Auch würde eine solche Einschränkung auf das Jahr 2004 dem Normzweck des § 11a Abs 7 EStG zuwiderlaufen (siehe dazu auch die Ausführungen in Doralt/Heinrich¹³, § 11a Tz 73 ff; sowie Jakom/Kanduth-Kristen, EStG², § 11 Rz 41; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar; § 11a Rz 1 sowie Rz 3860r EStRL).

Diese in Literatur und Lehre zum Anwendungsbereich des § 11a Abs 7 EStG einhellig vertretene und vom Finanzamt geteilte Sichtweise wird auch durch den in der Berufung angeführten Umstand, dass im Gesetz keine zeitliche Einschränkung der Berücksichtigung (Verrechnung) eines im Jahr 2003 stattgefundenen Eigenkapitalabfalls festgeschrieben ist, nicht widerlegt sondern vielmehr bestätigt. ...“

Mit Schriftsatz vom 16. März 2010 erhob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2005 und verweist begründend darauf, dass die Bescheidbegründung sich insbesondere auf die Vorschriften des § 11a Abs. 7 EStG 1988 beziehe. Es werde wiederholt in Fettschrift ausgewiesen, dass es im Fall eines Eigenkapitalabfalls im Jahr 2003 zu einer Kürzung des potentiell begünstigt zu steuernden Gewinnes in den Folgejahren komme.

Diese Rechtsmeinung stütze sich auf die Stammfassung des § 11a EStG 1988 in der Zeit vom 21.08.2003 (Inkrafttretensdatum) bis 19.12.2003 (Außerkräfttretensdatum). Damals habe Abs. 7 gelautet: „Soweit das Eigenkapital im Sinne des Abs. 3 im Wirtschaftsjahr 2003 sinkt,

ist in den folgenden Wirtschaftsjahren die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs. 1 ausgeschlossen.“

In der Anlage überreiche der steuerliche Vertreter der Bw. eine Kopie des Abs. 7 in der seit 19.12.2003 gültigen Fassung. Auch bei sorgfältigem Studium komme im jetzt gültigen Abs. 7 die Begründung Folgejahre nicht mehr vor. Es sei dem Gesetzgeber daher wichtig gewesen, die Umstände des Jahres 2003 nur für das folgende Kalenderjahr 2004 anzuwenden und es damit zu belassen.

Die gleiche Ansicht werde im Jakom, Einkommensteuerkommentar, 2. Auflage 2009, Seite 547, Tz 42 vertreten, wo ausgeführt werde: „ ... wird die Regelung des § 11a erst in den darauf folgenden Jahren (nach 2004) in Anspruch genommen, kommt der Entnahmevortrag nicht zum Tragen.“ Festgehalten werde, dass die Bw. im Jahr 2005 erstmalig einen Antrag gemäß § 11a EStG 1988 gestellt habe und das ihr nach der gültigen Vorschrift (BGBl. I 2004/180 ab 31.12.2004) ein Entnahmevortrag nicht angelastet werden könne.

Das Finanzamt erließ am 6. Mai 2009 den Einkommensteuerbescheid 2007 und berücksichtigte die beantragte begünstigte Besteuerung der nicht entnommenen Gewinne mit der Begründung nicht, dass gemäß § 11a Abs. 7 EStG 1988 der Anstieg des Eigenkapitals insoweit zu kürzen sei, als das Eigenkapital im Kalenderjahr 2003 sinke.

Da der Stand des Kapitals im Jahr 2003 um € 15.738,98 gesunken sei und auch im Jahr 2004 ein EK-Abfall zu verzeichnen gewesen sei, komme eine begünstigte Besteuerung für den Eigenkapitalanstieg des Jahres 2005 (€ 9.287,32), 2006 (€ 990,99) sowie 2007 (€ 3.765,80) nicht in Betracht.

Sofern ein Eigenkapitalabfall für 2003 ermittelt worden sei, sei dieser ab 2004 vom Eigenkapitalzuwachs abzuziehen. Soweit nach Kürzung noch ein Eigenkapitalzuwachs vorliege, könne dieser, so weit er im Gewinn gedeckt sei, maximal aber im Rahmen des Höchstbetrages von 100.000 Euro begünstigt besteuert werden. Übersteige der Kürzungsbetrag aus 2003 den Eigenkapitalzuwachs, sei der verbleibende Rest des Kürzungsbetrages aus 2003 in den Folgejahren vom Eigenkapitalzuwachs abzuziehen (siehe auch EstR Rz 3860r).

Mit Schriftsatz vom 18. Mai 2009 erhob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 6. Mai 2009. Begründend wird ausgeführt, dass die Fehlinterpretation bezüglich § 11a EStG 1988 bereits in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 15. Mai 2006 ausführlich dargestellt und die Fehlbeurteilung der Behörde nachgewiesen worden sei. Die Nichterledigung der Berufung und die Erlassung eines ebenfalls dem Wortlaut des Gesetzes widersprechenden Einkommensteuerbescheides 2007 sei im Sinne der vielbesungenen Verfahrensvereinfachung

eher als kontraproduktiv zu bezeichnen. Die Begründung gegen die Anwendung der Denkansätze der Behörde sei ident mit der Begründung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005.

Nachdem beim Verwaltungsgerichtshof und beim Verfassungsgerichtshof Einkommensteuerrichtlinien nur als Privatmeinung gelten würden, sei ein Zitat einer Richtlinie im Einkommensteuerbescheid 2007 (siehe auch EstR Rz 3860r) nur als Einschüchterung zu werten, da im Einführungssatz zu den Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Erlass des BM für Finanzen vom 8. November 2000, 06 0104/9-IV/6/00) ausdrücklich darauf hingewiesen werde, dass bei Erledigungen Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben hätten. Das Zitat einer Fehlmeinung, die vom Ministerium ausdrücklich untersagt werde, könne nur als Versuch der Behörde beurteilt werden, den Bescheidadressaten einzuschüchtern.

In der Bescheidsbegründung sei unter Hinweis auf § 11a Abs. 7 EStG die begünstigte Besteuerung des Eigenkapitalanstieges im Jahr 2007 verweigert worden; dagegen richte sich die Berufung.

Die Begründung für die Bestimmung des § 11a Abs. 7 EStG 1988 sei seinerzeit darin gesehen worden, dass bereits Anfang 2003 die Begünstigung des § 11a EStG bekannt gewesen wäre und man verhindern habe wollen, dass vorgezogene Entnahmen im Jahr 2003 eine begünstigte Besteuerung im Jahr 2004 ermöglicht hätten.

Es sei aber weder im Gesetz festgeschrieben, noch habe es in der Intention des Gesetzgebers gelegen, dass die Regelung für 2003 und 2004 auf die gesamte Geltungsdauer des § 11a EStG 1988 zur Anwendung zu kommen habe. Somit ende mit Ablauf des Jahres 2004 die Anrechnung des Eigenkapitalabfalls. Für 2005, 2006, 2007 und folgende Jahre sei für den Fall des Kapitalanstieges die Bedingung der Vorjahre laut Gesetzestext unerheblich. Es wäre nur in 2005, 2006, 2007 und Folgende erheblich gewesen, wenn in den Jahren 2004 und Folgejahre eine begünstigte Besteuerung des Eigenkapitalanstieges erfolgt wäre und in der Zukunft ein Eigenkapitalabfall zu verzeichnen wäre.

Es finde sich daher für die Begründung der Verweigerung der begünstigten Besteuerung für den Eigenkapitalanstieg im Jahr 2007 keinerlei Deckung im Gesetz und könne ihr daher nicht zugestimmt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 11a Abs. 7 EStG 1988 in der Fassung BGBl I 2003/71 (BBG 2003), mit dem § 11a, ab der Veranlagung 2004 in das EStG 1988 eingeführt wurde, lautete:

„(7) Soweit das Eigenkapital im Sinne des Abs. 3 im Wirtschaftsjahr 2003 sinkt, ist in den folgenden Wirtschaftsjahren die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs. 1 ausgeschlossen.“

§ 11a Abs. 7 EStG in der Fassung BGBl I 2003/124 (AbgÄG 2003), mit dem Abs 7, mit Inkrafttreten 20.12.2003, geändert wurde, lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

„(7) Der Anstieg des Eigenkapitals ist insoweit zu kürzen, als das Eigenkapital im Kalenderjahr 2003 außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres sinkt. ...“

Im gegenständlichen Fall eines Regelwirtschaftsjahres 2003 ist nach § 11a Abs. 7 EStG 1988 der im gesamten Kalenderjahr 2003 eingetretene Eigenkapitalabfall zu ermitteln.

Die Ermittlung des im gesamten Kalenderjahr 2003 eingetretenen Eigenkapitalabfalls ist nicht strittig.

Es ist weiters unbestritten, dass der Eigenkapitalabfall im Kalenderjahr 2003 den gesamten Eigenkapitalanstieg der Jahre 2005, 2006 und 2007 übersteigt.

Strittig im gegenständlichen Verfahren ist lediglich, ob der für das Kalenderjahr 2003 gemäß § 11a Abs. 7 EStG 1988 ermittelte Eigenkapitalabfall zu einer Kürzung des potentiell begünstigt zu steuernden Gewinnes nur im Jahr 2004 führt oder eine Kürzung auch in den Folgejahren vorzunehmen ist.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw. ausführt, es werde im mit BGBl I 2003/124 novellierten Abs. 7 des § 11a EStG 1998 nicht mehr von Folgejahren gesprochen, und könne daher davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber die Umstände des Jahres 2003 nur für das folgende Kalenderjahr 2004 angewendet wissen wollte, ist dem der klare Wortlaut des Gesetzes entgegenzuhalten, wonach der Anstieg des Eigenkapitals insoweit zu kürzen ist, als das Eigenkapital im Kalenderjahr 2003 sinkt. Es sind auch die Erläuterungen zum Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl I 2003/124 (vgl. Mat. zu § 11a Abs 7 idF AbgÄG 2003, abgedruckt in SWK Heft 31/2003 T 198) im Hinblick auf die streitgegenständliche Rechtsfrage eindeutig und lauten – auszugsweise zitiert – wie folgt:

„ ... Die Neufassung soll damit einerseits gewährleisten, dass – unabhängig von einer Änderung des Bilanzstichtages im Kalenderjahr 2003 – stets nur jener Eigenkapitalabfall des

Kalenderjahres 2003 zu einer Kürzung in **Folgejahren** führt, der nicht einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2003/2004 zuzurechnen ist. ...“

Eine Einschränkung dahingehend, dass der Eigenkapitalabfall des Kj 2003 nur zu einer Kürzung des Anstieges des Eigenkapitals im Kalenderjahr 2004 führt, ist, obwohl im geltenden Gesetz von Folgejahren nicht mehr ausdrücklich gesprochen wird, dem Gesetz nicht zu entnehmen. Wenn also keine Einschränkung der Kürzung auf ein bestimmtes Jahr erfolgt, ist von einer Kürzung in den Folgejahren auszugehen.

In der vom steuerlichen Vertreter der Bw. vorgenommenen auszugsweisen Zitierung der Rz 42 zu § 11a des Jakom, 2. Auflage, 2009 cit.: „...wird die Regelung des § 11a erst in den darauf folgenden Jahren (nach 2004) in Anspruch genommen, kommt der Entnahmevortrag nicht zum Tragen“, könnte das in den Berufungen ausgeführte Ergebnis Deckung finden.

Jedoch lautet die vom steuerlichen Vertreter der Bw. auszugsweise zitierte Literaturstelle vollständig zitiert, wie folgt: „Die Übergangsbestimmung gilt nur für einen Eigenkapitalabfall im Kj 2003. Werden im Kj 2004 (oder später) Entnahmen getätigt, die zu einem Eigenkapitalabfall führen, und wird die Regelung des § 11a erst in den darauf folgenden Jahren in Anspruch genommen, kommt der Entnahmevortrag nicht zum Tragen.“

Es wird damit eindeutig ausgesagt, dass Entnahmen ab 2004, die zu einem Eigenkapitalabfall führen, anders als bei einem Eigenkapitalabfall im Kj 2003, bei Inanspruchnahme des § 11a in den Folgejahren als Entnahmevortrag nicht schlagend werden. Die Ansicht des Finanzamtes, die in Rz 42 der zitierten Literatur getroffene Aussage beziehe sich auf Entnahmen, welche im Jahr 2004 und dessen Folgejahre getätigt werden, ist daher zutreffend.

An gleicher Stelle (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 11a Rz 41) wird ausgeführt, dass die Übergangsregelung für das Kj 2003 (Abs. 7) im Ergebnis dazu führt, dass ein Eigenkapitalabfall im Jahr 2003 zu einer Kürzung des potentiell begünstigt zu steuernden Gewinnes **in den Folgejahren** führt („**Entnahmevortrag**“).

Auch Heinrich geht in seiner Kommentierung eindeutig von einem dem steuerlichen Vertreter der Bw. widersprechenden Auslegungsergebnis aus (siehe Doralt/Heinrich, EStG¹², § 11a Tz 78), wenn wie folgt festgehalten wird:

„Wurde ein Eigenkapitalabfall 2003 ermittelt, ist dieser **ab** 2004 vom Eigenkapitalzuwachs abzuziehen. Soweit nach Kürzung noch ein Eigenkapitalzuwachs vorliegt, kann dieser, soweit er im Gewinn gedeckt ist, maximal aber im Rahmen des Höchstbetrages von 100.000 € begünstigt besteuert werden. Übersteigt der Kürzungsbetrag aus 2003 den

Eigenkapitalzuwachs, ist der verbleibende Rest des Kürzungsbetrages aus 2003 in den **Folgejahren** vom Eigenkapitalzuwachs abzuziehen.“

Schließlich führt Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 11a Rz 1 aus, dass in dem Ausmaß, in dem im Wirtschaftsjahr 2003 das Eigenkapital abgenommen hat, nach der Bestimmung des § 11a Abs. 7 EStG 1988 in den **Folgejahren** die Inanspruchnahme der Begünstigung des § 11a EStG 1988 nicht möglich ist.

Der Unabhängige Finanzsenat geht auf Grund des Wortlautes des § 11a Abs. 7 EStG 1988 in der Fassung BGBl I 2003/124 (AbgÄG 2003) und den angeführten Erläuterungen zum Abgabenänderungsgesetz 2003 sowie mit Hinweis auf die eindeutigen Aussagen in den angeführten Kommentaren davon aus, dass ein Eigenkapitalabfall im Jahr 2003 zu einer Kürzung des potentiell begünstigt zu steuernden Gewinnes in den Folgejahren führt.

Nachdem es im Jahr 2003 zu einem Eigenkapitalabfall in Höhe von € 15.738,98 gekommen war, konnte der Eigenkapitalzuwachs im Jahr 2005 in Höhe von € 9.287,32 und im Jahr 2007 in Höhe von € 3.765,80 nicht entsprechend § 11a EStG 1988 begünstigt behandelt werden.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Mai 2010