



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Wolfgang Alber, 1010 Wien, Kärntner Straße 13-15, vom 9. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 14. September 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2004** (OZ 20 ff./2004) wurde seitens der Berufungswerberin (= Bw.) am 5. Mai 2006 erstellt. In dieser Erklärung wird eine bezugsauszahlende Stelle angeführt. Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden € 80.245,31 erklärt, an Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen, die mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern sind, € 23,02 und auf darauf entfallende anzurechnende ausländische Quellensteuer 1,67. Bei den Tarifbegünstigungen werden gemäß § 11 a mit dem Hälftesteuersatz zu versteuernde Gewinne mit € 90.000,00 angegeben (KZ 793). Unter der KZ 440 (unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte) werden € 909,21 erklärt, an Sonderausgaben werden Steuerberatkungskosten in Höhe von € 187,98 geltend gemacht.

In den Beilagen zur Einkommensteuererklärung für 2004 (OZ 9 f./2004) werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt aufgegliedert:

- Fa.L, 8010 Graz: € - 21.984,28;
- A.KG., 1070 Wien: € 10.629,32;

- T.KEG., 1010 Wien: € 91.600,27.

- Summe: € 80.245,31.

B) Der Einkommensteuererstbescheid für das Jahr 2004 wurde am 14. September 2006 erstellt. Darin werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß mit € 80.245,31 veranlagt und die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit unter Berücksichtigung des Pauschbetrages für Werbungskosten (€ 132,00) mit € 15.611,36. Daraus ergibt sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte von € 95.856,67; unter Abzug der Steuerberatungskosten errechnet sich ein Einkommen von € 95.668,69. Die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz ergibt sich unter Berücksichtigung der steuerbefreiten Auslandseinkünfte in Höhe von € 96.577,90. Der Durchschnittsteuersatz für 2004 beträgt 41,10%, der halbe Durchschnittsteuersatz beträgt somit 20,55%. Dieser halbe Durchschnittsteuersatz wurde auf die erklärten und veranlagten Einkünfte aus Gewerbebetrieb angewendet, woraus sich ein Steuerbetrag von € 16.490,41 ergab. Der volle Durchschnittsteuersatz wurde auf die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit abzüglich der Steuerberatungskosten angewendet und ergab einen Steuerbetrag von € 6.339,01. Die festgesetzte Einkommensteuer betrug € 20.715,95, die Abgabennachforderung € 18.472,34.

C) Ebenfalls am 14. September 2006 wurde der **Vorauszahlungsbescheid** für die Einkommensteuer für das Jahr **2006** erstellt. Die Höhe der Vorauszahlungen wurde mit € 22.580,38 festgesetzt. In der Begründung dieses Bescheides wird ausgeführt, dass die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung das Jahr 2004 betreffe. Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 sei daher die maßgebliche Steuerschuld in Höhe von € 20.715,95 um 9,00% erhöht worden.

D) Mit Schreiben vom 9. Oktober 2006 (OZ 30 f./2004) wurde seitens der Bw. u. a. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 sowie den Vorauszahlungsbescheid für 2006 **Berufung** erhoben. Begründend wird ausgeführt:

Abweichend von der eingereichten Erklärung seien die gemäß § 37 Abs. 1 EStG zum Hälftesteuersatz zu versteuernden Gewinne aus einer Beteiligung an der T.KEG (Finanzamt 1/23, Steuernummer XXX) in Höhe von € 89.914,93 nur mit einem Teilbetrag von € 80.245,31 angesetzt und der Differenzbetrag zum vollen Steuersatz versteuert worden. Dies entspreche nicht den Bestimmungen des § 11 a EStG, in welchen ausdrücklich von „begünstigungsfähigen Gewinnen“ und nicht von „Einkünften“ gesprochen werde. Es sei daher bei Vorliegen eines ansonsten positiven Einkommens der gesamte begünstigte (nicht entnommene) Gewinn aus einem Betrieb zum halben Steuersatz zu versteuern. Es werde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass vom sich ergebenden Gesamteinkommen in Höhe von € 95.668,69 lediglich € 5.753,76 mit dem vollen Steuersatz

sowie € 89.914,93 mit dem halben Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG versteuert würden. Hieraus ergebe sich ein Steuerabfall in Höhe von € 2.004,00. Schließlich werde der Antrag gestellt, die Einkommensteuervorauszahlungen für 2006 und Folgejahre auf Basis des aufgrund dieser Berufung zu berichtigen Einkommensteuerbescheides für 2004 anzupassen.

E) Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 16. Oktober 2006 (OZ 35/2004) wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004 als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt:

Dem Hälftesteuersatz unterlägen im Rahmen des steuersubjektbezogenen Höchstbetrages nur jene nach § 11 a EStG 1988 begünstigungsfähigen Einkünfte, die nach Vornahme des horizontalen Verlustausgleiches verblieben (siehe auch EStRI RZ 154) und nach Vornahme des vertikalen Verlustausgleiches (siehe EStRI RZ 7367) bzw. eines Verlustabzuges im Einkommen gedeckt seien (siehe EStRI 3860 g). Aus diesem Grund könnten nur die nach Vornahme des horizontalen Verlustausgleiches verbleibenden € 80.245,31 des durch den Eigenkapitalanstieg gedeckten Gewinnes betreffend der Beteiligung an der T.KEG mit dem Hälftesteuersatz versteuert werden.

F) Mit Schreiben vom 17. November 2006 (OZ 40 f./2004) wurde seitens der Bw. der **Vorlageantrag** gestellt und Folgendes ausgeführt:

In der Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung werde ausgeführt, dass im Rahmen des steuersubjektbezogenen Höchstbetrages nur jene nach § 11 a EStG begünstigungsfähigen Einkünfte dem Hälftesteuersatz unterlägen, die nach Vornahme eines horizontalen Verlustausgleiches verblieben. Diese Auslegung möge ihre Gültigkeit haben, wenn es um die im § 37 Abs. 1 EStG angeführten Einkunftsteile gehe, da hier immer nur von begünstigungsfähigen „Einkünften“ gesprochen werde und diese ergäben sich eben erst nach Vornahme eines horizontalen Verlustausgleiches. Es werde in diesem Zusammenhang auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 6 zu § 37, verwiesen, wonach erst aus der Bezugnahme der Tatbestände des § 37 jeweils auf Einkünfte zu schließen sei, dass das jeweilige Ergebnis aus einer der Einkunftsarten der ermäßigten Besteuerung unterliege.

Ganz anders gelagert sei der Fall bei der Begünstigung gemäß § 11 a EStG. Im gesamten Gesetzestext komme hier nicht einmal das Wort „Einkünfte“ vor. Es werde hier ausschließlich auf einzelbetriebliche Gewinne abgestellt, die – mangels Entnahme – zu einem Eigenkapitalanstieg des betreffenden Betriebes führten. Wenn der Gesetzgeber gewollt hätte, dass diese begünstigungsfähigen Gewinne mit Verlusten aus anderen Gewerbebetrieben gegenzurechnen wären, so hätte er dies entweder im § 11 a EStG zum Ausdruck gebracht oder diese Steuerbegünstigung durch Aufnahme in die Aufzählung unter § 37 Abs. 1 EStG zu einer

solchen für „Einkünfte“ gemacht. Da beides nicht der Fall sei, beziehe sich die gegenständliche Steuerbegünstigung daher auf (nicht entnommene) Gewinne aus einzelnen Gewerbebetrieben, die – im Rahmen des steuersubjektbezogenen Höchstbetrages – mit dem Hälftesteuersatz insoweit zu versteuern seien, als ein positives Gesamteinkommen vorliege. Eine andere Auslegung würde den mit der Steuerbegünstigung gewollten Effekt der Eigenkapitalstärkung von Gewerbebetrieben ad absurdum führen. Darüber hinaus sei auch hier eine eklatante Ungleichbehandlung verschiedener Steuerpflichtiger zu erblicken, die ihre positiven Einkommensteile nicht aus Gewerbebetrieben bezögen.

G) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2005** (OZ 6 ff./2005) wurde seitens der Bw. am 29. Mai 2007 erstellt. In dieser Erklärung wird eine bezugsauszahlende Stelle angeführt. Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden € 82.096,70 erklärt, an Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen, die mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern sind, € 21,20. An Substanzgewinnen aus ausländischen Investmentfonds ohne KEST-Abzug (KZ 409) werden € 616,00 erklärt. Bei den Tarifbegünstigungen werden gemäß § 11 a mit dem Hälftesteuersatz zu versteuernde nicht entnommene Gewinne mit € 90.000,00 angegeben (KZ 793). Unter der KZ 440 (unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte) werden € 1.001,16 erklärt, an Sonderausgaben werden Steuerberatungskosten in Höhe von € 157,08 geltend gemacht.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2005 (OZ 14 f./2005) werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt aufgegliedert:

- Fa.L, 8010 Graz: € -2.655,95;
- A.KG., 1070 Wien: € 9.623,27;
- T.KEG., 1010 Wien: € 90.129,38;
- K.KEG., 1020 Wien: € - 15.000,00;
- Summe: € 82.096,70.

H) Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 wurde am 27. Juni 2007 erstellt. Darin werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß mit € 82.096,70 veranlagt und die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit unter Berücksichtigung des Pauschbetrages (€ 132,00) mit € 15.980,48. Daraus ergibt sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte von € 98.077,18; unter Abzug der Steuerberatungskosten errechnet sich ein Einkommen von € 97.920,10. Der Durchschnittsteuersatz für 2005 beträgt 41,14%, der halbe Durchschnittsteuersatz beträgt somit 20,57%. Dieser halbe Durchschnittsteuersatz wurde auf die erklärten und veranlagten Einkünfte aus Gewerbebetrieb angewendet, woraus sich ein Steuerbetrag von € 16.887,29 ergab. Der volle Durchschnittsteuersatz wurde auf die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit abzüglich der Steuerberatungskosten angewendet,

woraus sich ein Steuerbetrag von € 6.509,75 ergab. Die festgesetzte Einkommensteuer betrug € 21.631,88, die Abgabennachforderung € 19.489,65.

I) Ebenfalls am 27. Juni 2007 wurde der **Vorauszahlungsbescheid** für die Einkommensteuer für das Jahr **2007** erstellt. Die Höhe der Vorauszahlungen wurde mit € 23.578,74 festgesetzt. In der Begründung dieses Bescheides wird ausgeführt, dass die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung das Jahr 2005 betreffe. Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 sei daher die maßgebliche Steuerschuld in Höhe von € 21.631,88 um 9,00% erhöht worden.

J) Mit Schreiben vom 4. Juli 2007 (OZ 27/2005) wurde seitens der Bw. u. a. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 sowie den Vorauszahlungsbescheid für 2007 **Berufung** erhoben. Begründend wird ausgeführt:

In dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid werde – wie auch (in jenem für) 2004 – der Hälftesteuersatz für die gemäß § 11 a begünstigungsfähigen Einkünfte nur nach Vornahme eines horizontalen Verlustausgleiches angewendet. Wie bereits in der Berufung vom 9. Oktober 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid (für) 2004 ausgeführt, finde diese Vorgangsweise in der gesetzlichen Regelung des § 11 a wie auch im sonstigen Einkommensteuerrecht keine Deckung. Es werde auf die ausführliche Begründung im Vorlageantrag vom 17. November 2006 zur Einkommensteuerveranlagung (für) 2004 verwiesen und der Antrag gestellt, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid (für) 2005 dahingehend abzuändern, dass vom sich ergebenden Gesamteinkommen in Höhe von € 97.920,10 lediglich € 7.920,10 mit dem vollen Steuersatz sowie € 90.000,00 mit dem halben Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 versteuert werden. Hieraus ergebe sich ein Steuerabfall in Höhe von € 1.600,00. Schließlich werde auch der Antrag gestellt, die Einkommensteuvorauszahlungen für 2007 und Folgejahre auf Basis des aufgrund dieser Berufung zu berichtigenden Einkommensteuerbescheides (für) 2005 anzupassen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind die gemäß § 11 a EStG 1988 begünstigungsfähigen Gewinne für die Jahre 2004 und 2005 sowie die Höhe der Einkommensteuvorauszahlungen für die Jahre 2006 und 2007. Nicht strittig ist die Höhe des in beiden Jahren nicht entnommenen Gewinnes.

I) Der Sachverhalt ist dadurch bestimmt, dass die Bw. neben ihren Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht, und zwar aus den unter den Abschnitten A) und G) angeführten Unternehmensbeteiligungen. Hinsichtlich der Einkünfte aus der T.KEG. hat das für dieses Unternehmen zuständige Finanzamt sowohl hinsichtlich des Jahres 2004 als auch des Jahres 2005 schriftlich mitgeteilt, dass in den Einkünften aus Gewerbebetrieb Halbsatzeinkünfte in Höhe von € 89.914,93 (2004) und

€ 90.000,00 (2005) enthalten sind (OZ 19/2004 = Tangente vom 11. September 2006; OZ 2/2005).

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

a) Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005:

§ 11 a Abs. 1 erster Satz EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung bestimmt, dass natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb 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, können nur die Gesellschafter die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. 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 (vgl. VwGH vom 27. März 1985, 84/13/0005). Im Fall des Bw. bedeutet dies, dass insbesondere die Verluste der Fa.L (2004 und 2005) sowie der K.KEG (2005) die positiven Einkünfte aus der Einkunftsart „Gewerbebetrieb“ gemindert haben. 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 (vgl. VwGH vom 19. März 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 Teil der in einer Einkunftsart als Saldo enthaltener Gewinn darstellt.

Insoweit seitens der Bw. im Vorlageantrag vom 17. November 2006 auf die Tz 6 zu § 37 in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, verwiesen wird, ist zu erwidern, dass unter dieser Textziffer steht, dass aus der Bezugnahme der Tatbestände des § 37 jeweils auf Einkünfte zu schließen ist, dass erst das jeweilige Ergebnis aus einer der **Einkunftsarten** der ermäßigten Besteuerung unterliegen kann. Dies bedeutet, dass die gegenständlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der T.KEG in einem ersten Schritt mit Verlusten im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle, in der sie anfallen, und in einem zweiten Schritt mit Verlusten in der betreffenden Einkunftsart auszugleichen sind. Erst das verbleibende (Rest-)Ergebnis unterliegt dem ermäßigten Steuersatz.

Unter Berücksichtigung dieser Kommentarmeinung vertritt der unabhängige Finanzsenat unter Bezugnahme auf Doralt die Ansicht, dass dem Hälftesteuersatz im Rahmen des steuer-subjektbezogenen Höchstbetrages nur jene nach § 11 a EStG 1988 begünstigungsfähigen Einkünfte unterliegen, die nach Vornahme des horizontalen Verlustausgleiches verbleiben und nach Vornahme des vertikalen Verlustausgleiches bzw. eines Verlustabzuges im Einkommen gedeckt sind (vgl. Doralt, EStG, 9. Aufl., Kommentar, Bd. I, Tz 38 zu § 11a).

Da gemäß § 11 a Abs. 2 EStG 1988 bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, nur die Gesellschafter die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen können, kann bei mehreren Beteiligungen an Mitunternehmerschaften eine Eigenkapitalstärkung des betreffenden Gesellschafters nur im Rahmen des nach einem horizontalen und vertikalen Verlustausgleiches verbleibenden Restbetrages erfolgen.

Soweit der Bw. laut seinen Ausführungen im Vorlageantrag in dieser Vorgangsweise den Gleichbehandlungsgrundsatz mit Steuerpflichtigen, die ihre positiven Einkommensteile nicht aus Gewerbebetrieben beziehen, verletzt erblickt, ist darauf hinzuweisen, dass die Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungsmäßigkeit nicht den Verwaltungsbehörden und somit auch nicht dem unabhängigen Finanzsenat (§ 1 Abs. 1 UFSG) obliegt, sondern unter Bedachtnahme auf Art. 144 Abs. 1 B-VG dem Verfassungsgerichtshof. Der unabhängige Finanzsenat hat die geltenden gesetzlichen Bestimmungen unabhängig von deren Verfassungskonformität anzuwenden.

Die Berufung ist in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

b) Einkommensteuervorauszahlungen für die Jahre 2006 und 2007:

§ 45 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung bestimmt, dass der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer einschließlich jener gemäß § 37 Abs. 8 Vorauszahlungen zu entrichten hat. Für Lohnsteuerpflichtige sind Vorauszahlungen nur in den Fällen des § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 festzusetzen. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt

berechnet:

- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 .
- Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Unter diesem Berufungspunkt ist davon auszugehen, dass die festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von € 20.715,95 [siehe Abschnitt B) für 2004] und € 21.631,88 [siehe Abschnitt H) für 2005] rechtsrichtig ermittelt worden ist. Da die Bw. außerdem lohnsteuerpflichtig ist, ist darauf hinzuweisen, dass in ihrem Fall der Tatbestand des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 erfüllt ist, d. h. die Bw. hat noch andere Einkünfte bezogen, deren Gesamtbetrag € 730,00 übersteigt. Da die Vorauszahlungen jeweils nicht das folgende Kalenderjahr betrafen, sondern jeweils für ein späteres Kalenderjahr wirkten, waren die Vorauszahlungen für die Jahre 2006 und 2007 jeweils um 9% zu erhöhen.

Die Berufung ist in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Jänner 2008