



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., G, vertreten durch B, Steuerberater in W, vom 7. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, dieses vertreten durch HR Dr. WB, vom 12. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt in X einen Apotheken- und Drogeriebetrieb. Die im Streitzeitraum aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte wurde dem Finanzamt im Wege der elektronischen Steuererklärung übermittelt.

Im Einkommensteuerbescheid 2004 wies das Finanzamt einen Gesamtbetrag an Einkünften in Höhe von € 157.738,15 aus. Nicht entnommene Gewinne wurden im Ausmaß von € 25.318,55 gemäß § 11a Abs.1 u. 7 EStG 1988 in der Fassung des BGBl I 2003/71 iVm § 37 leg.cit. begünstigt besteuert (Hälftesteuersatz). Der genannte Betrag wurde vom Finanzamt anhand der aktenskundigen Kapitalkonten der betreffenden Zeiträume wie folgt ermittelt:

		2003		2004
Gewinn		95.336,53		150.593,97
Entnahmen	110.722,05		20.783,41	
	61.124,54		67.681,82	
	1,73		6.670,50	
	2.204,85		138,68	

	363,00		4,83	
	72,60		2.773,57	
	5.401,67		363,00	
	1.008,19		72,60	
	555,28		2.561,43	
			439,14	
Summe	181.453,91	-181.453,91	101.488,98	-101.488,98
Einlagen	59.065,28		1.000,00	
	2.216,74		19,34	
	28,83			
	0,75			
Summe	61.311,60	61.311,60	1.019,34	1.019,34
Anstieg Eigenkap.		-24.805,78		50.124,33
Abfall Eigenkapital		-24.805,78		-24.805,78
Verbleib. Anstieg				25.318,55

Mit Berufungseingabe vom 7. Juli 2006 begehrte der Bw. die begünstigte Versteuerung eines Eigenkapitalzuwachses in Höhe von € 50.124,33.

In der Berufungsbegründung führte der steuerliche Vertreter wörtlich dazu aus:

"Gemäß § 11a (7) EStG 1988 sind dann die Änderungen des Jahres 2003 zu berücksichtigen, wenn – wie der Gesetzgeber sagt – wie folgt vorzugehen ist: Der Anstieg des Eigenkapitals ist insoweit zu kürzen, als das Eigenkapital im Kalenderjahr 2003 außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahrs sinkt.

In der Folge gibt der Gesetzgeber eine genaue Anleitung, wie der zu erfassende Gewinn für die anteiligen Monate des Jahres 2003 zu ermitteln ist. Dies bedeutet, dass diese Bestimmung nur bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr und nicht bei einem mit dem Kalenderjahr bilanzierenden Steuerpflichtigen anzuwenden ist. Dies auch deshalb, da die Begünstigung des § 11a EStG 1988 erst ab der Veranlagung 2004 zum Tragen kommt."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. August 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

In der Bescheidsbegründung führte das Finanzamt aus, der Gesetzgeber habe in der Bestimmung des § 11a Abs. 7 EStG 1988 konkret erläutert, wie der Eigenkapitalabfall zu berechnen sei. Dabei gehe dieser von einem "Wirtschaftsjahr" und nicht von einem "abweichenden Wirtschaftsjahr" aus. Da der Bilanzstichtag im gegenständlichen Fall der 31. Dezember sei, werde das Kalenderjahr 2003 in die Berechnung der Eigenkapitalentwicklung einbezogen. Die Berechnung des Hälftesteuersatzes sei bereits im angefochtenen Bescheid ausgewiesen.

Mit Eingabe vom 18. Oktober 2006 beehrte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat. Ergänzend führte dieser aus, dass die angezogene Bestimmung des § 11a leg.cit. erst ab dem 1. Jänner 2004 gelte und somit die Veränderung des Eigenkapitals unter Zugrundelegung der Annahme, dass sich Wirtschafts- und Kalenderjahr decke, nicht relevant sei. Eine diametrale Beurteilung wäre daher verfassungswidrig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 11a EStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2003 BGBl I 2003/124 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 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) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist die Nachversteuerung insoweit beim Rechtsnachfolger vorzunehmen, als es zu einer Buchwertfortführung kommt.
- (6) Wechselt der Steuerpflichtige von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auf eine andere Gewinnermittlung, ist eine Nachversteuerung gemäß Abs. 3 bis 5 vorzunehmen. Die Nachversteuerung unterbleibt, soweit und solange für jedes Wirtschaftsjahr innerhalb des Nachversteuerungszeitraums durch geeignete Aufzeichnungen nachgewiesen wird, dass kein Sinken des Eigenkapitals eingetreten ist. Erfolgt kein Nachweis, ist die Nachversteuerung in jenem Wirtschaftsjahr vorzunehmen, für das kein Nachweis erbracht wird.
- (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. Dabei

ist auf Entnahmen (§ 4 Abs. 1) und Einlagen (§ 4 Abs. 1) des Kalenderjahres 2003, die außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres anfallen, sowie den anteiligen Gewinn des Kalenderjahres 2003 abzustellen. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind. Der anteilige Gewinn des Kalenderjahres 2003 ist wie folgt zu ermitteln:

Der bei der Veranlagung 2003 zu erfassende Gewinn ist durch die Anzahl der Monate, für die dieser Gewinn ermittelt wurde, zu teilen (anteiliger Monatsgewinn). Der anteilige Monatsgewinn ist mit der Anzahl der Monate des Kalenderjahres 2003, die nicht einem bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, zu multiplizieren. Angefangene Monate gelten dabei als ganze Monate.

Strittig ist, ob im vorliegenden Fall der Eigenkapitalabfall des Zeitraumes 2003 bei der Berechnung des begünstigten Gewinnes für 2004 zu berücksichtigen ist, oder aber in Folge Vorliegens eines Regelwirtschaftsjahres (2003) außer Betracht bleibt.

Die Begünstigung des § 11a EStG 1988 wurde durch das BBG 2003, BGBl I 2003/71, im Interesse der Förderung der Eigenkapitalbildung in das EStG eingefügt. § 11a EStG ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 anwendbar (§ 124b Z 78). Die genannte Bestimmung führt Gewinne insofern einer begünstigten Besteuerung zu, als es zu einem Anstieg des Eigenkapitals kommt.

Da seit Beginn des Jahres 2003 bekannt war, dass eine entsprechende Begünstigung in das Steuerrecht implementiert 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 gelangen. Um derartige Vorzieheffekte hintanzuhalten, wurde durch § 11 Abs. 7 EStG idF des AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124, vorgesehen, dass der Anstieg des Eigenkapitals insoweit zu kürzen ist, als das Eigenkapital im Kalenderjahr 2003 außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres sinkt. Dabei ist auf Entnahmen und Einlagen des Kalenderjahres 2003, die außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres anfallen, sowie den anteiligen Gewinn des Kalenderjahres 2003 abzustellen.

Im Fall eines Regelwirtschaftsjahres 2003 – ein Derartiges liegt im ggst Berufungsfall unstrittig vor – ist nach § 11a Abs. 7 EStG der im gesamten Kalenderjahr 2003 eingetretene Eigenkapitalabfall zu ermitteln. Im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres 2002/2003 sowie in Fällen einer im Kalenderjahr 2003 erfolgten Umstellung des Bilanzstichtages ist nur der in jenem Teil des Kalenderjahres 2003 eingetretene Eigenkapitalabfall zu ermitteln, der nicht in Zeiträume fällt, die bereits bei der Veranlagung 2004 erfasst sind (*Doralt*, EStG Kommentar, § 11a, Tz.76).

Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes kann dem Begehren des Bw., den Eigenkapitalabfall des Kalenderjahres 2003 bei der Ausmittlung des steuerbegünstigten Gewinns unberücksichtigt zu lassen, nicht gefolgt werden.

Die Beurteilung der Frage, ob bzw. inwieweit durch die besagte Regelung verfassungrechtliche Bestimmungen verletzt werden, steht dem UFS nicht zu. Dieser ist aufgrund des Legalitätsprinzips (Art. 18 Abs. 1 B-VG) dazu gehalten, sein Verwaltungshandeln auf Grundlage der geltenden Gesetze zu vollziehen. Eine Überprüfung einfachgesetzlicher Bestimmungen auf ihre Verfassungskonformität bleibt nach geltender Verfassungs(rechts)lage ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten (vgl. Art. 144 Abs. 1 B-VG).

Klagenfurt, am 14. August 2007