

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Gruber & Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Der Bw., der eine Pension von X bezieht, betreibt seit 2004 das Gewerbe der Elektroinstallation; die Gewinnermittlung erfolgt durch Betriebsvermögensvergleich. Im Jahr 2004 machte er hinsichtlich eines Betrages von 419,57 € die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene

Gewinne (§ 11a iVm § 37 Abs. 1 EStG 1988) geltend. Im streitgegenständlichen Jahr 2005, in dem der Bw. neben den Pensionseinkünften noch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 881,24 € erzielte, wurde der Betrag von 419,57 € gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 (Absinken des Eigenkapitals in einem folgenden Wirtschaftsjahr), wiederum unter Anwendung des begünstigen Steuersatzes des § 37 Abs. 1 leg. cit., nachversteuert (Einkommensteuerbescheid vom 31. März 2006, S 21ff/2005 Einkommensteuerakt); dabei setzte das Finanzamt - gemäß den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2000, Rz 3860i - den Betrag der Eigenkapitalminderung gewinnerhöhend als Teil der Einkünfte 2005 an (es betrachtete den Nachversteuerungsbetrag als einen Bestandteil des für die Ermittlung des Hälftesteuersatzes maßgeblichen Einkommens), was entsprechende Auswirkungen auf den Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 hatte, der im Bescheid mit lediglich 159,19 € festgesetzt wurde.

Gegen den oa. Einkommensteuerbescheid erhob der steuerliche Vertreter des Bw. am 4. April 2006 Berufung. Darin wurde ausgeführt, im angefochtenen Bescheid werde die Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 als Teil der Einkünfte 2005 zur Berechnung des Veranlagungsfreibetrages herangezogen; die Berechnung laut Bescheid ergebe folgendes Bild:

$$730,00 \text{ € minus } (881,24 \text{ € plus } 419,57 \text{ € minus } 730,00 \text{ €}) = 159,19 \text{ €.}$$

Der Nachversteuerungsbetrag von 419,57 € sei jedoch nicht Teil der Einkünfte 2005, sondern gehöre zu den Einkünften 2004 und sei bereits im Jahr 2004 (wenn auch begünstigt) versteuert worden; demnach müsse der Veranlagungsfreibetrag mit 578,76 € festgesetzt werden:

$$\text{Berechnung: } 730,00 \text{ € minus } (881,24 \text{ € minus } 730,00 \text{ €}) = 578,76 \text{ €.}$$

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juni 2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab: Die Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 bestehe darin, dass der Betrag der Eigenkapitalminderung *gewinnerhöhend* anzusetzen sei und mit dem ermäßigten Steuersatz (§ 37 Abs. 1 EStG 1988) erfasst werde. Der Nachversteuerungsbetrag stelle einen *Bestandteil* des für die Ermittlung des Hälftesteuersatzes maßgeblichen *Einkommens* dar. Somit handle es sich um einen Teil der Einkünfte 2005 und dies habe daher auch entsprechende Auswirkung auf den Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 leg. cit.; dem Berufungsbegehren könne daher nicht nachgekommen werden.

In seinem Vorlageantrag vom 21. Juni 2006 führte der steuerliche Vertreter aus, in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 7. Juni 2006 werde darauf verwiesen, dass der Betrag der Eigenkapitalminderung *gewinnerhöhend* anzusetzen sei und dieser Betrag somit

einen *Teil der Einkünfte 2005* darstelle, wodurch es auch zu einer entsprechenden Auswirkung auf den Veranlagungsfreibetrag komme. Dem steuerlichen Vertreter sei bekannt, dass gemäß EStR 2000, Rz 3860i, zur Berechnung der Nachversteuerung der Betrag der Eigenkapitalminde rung gewinnerhöhend anzusetzen sei. Wenn man jedoch den nachzuversteuernden Betrag dem Jahreseinkommen hinzurechne, führe dies zu einer Art Doppelbesteuerung des ursprünglich begünstigten besteuerten Gewinnanteils, da der Gewinnanteil zwei Mal im steuerpflichtigen Einkommen erfasst werde; dies widerspreche der Grundsystematik des EStG 1988. Aus dem Gesetzeswortlaut des § 11a EStG 1988 gehe jedoch nicht hervor, dass der nachzuversteuernde Betrag gewinnerhöhend – und somit als Teil der Einkünfte des folgenden Wirtschaftsjahres – angesetzt werden müsse.

Am 6. September 2006 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 11a Abs. 1 1. Satz EStG 1988, BGBI. Nr. 400/1988 idF BGBI. I Nr. 180/2004, können natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10 EStG 1988) und Veräußerungsgewinne (§ 24 EStG 1988), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000,00 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 versteuern (begünstigte Besteuerung).

Gemäß § 11a Abs. 3 1. und 2. Satz leg. cit. ist, wenn in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des § 11a Abs. 1 leg. cit. unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital sinkt, insoweit eine Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach § 11a Abs. 1 leg. cit. begünstigt besteuert worden ist.

Nach § 41 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 59/2001 ist, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730,00 € abzuziehen. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730,00 € übersteigen.

Im gegenständlichen Fall besteht Streit ausschließlich darüber, ob der nachzuversteuernde Betrag der Eigenkapitalminderung (419,57 €) *gewinnerhöhend* als *Teil der Einkünfte 2005* anzusetzen ist, maW, ob der Nachversteuerungsbetrag einen *Bestandteil des für die Ermittlung des Hälftesteuersatzes maßgeblichen Einkommens* darstellt (so die Rechtsauffassung des Finanzamtes) oder *bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes außer Betracht* zu bleiben hat (so die Argumentation des steuerlichen Vertreters).

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes festzuhalten:

In § 11a Abs. 3 EStG 1988 (siehe oben) ist lediglich festgehalten, dass die "Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes des § 37 Abs. 1 EStG 1988 vorzunehmen ist"; aus dem Gesetzeswortlaut geht nicht hervor, dass der nachzuversteuernde Betrag gewinnerhöhend angesetzt werden muss (*Siartl Temm*, Nachversteuerung begünstigt besteuerte nicht entnommener Gewinne, SWK 2004, S 469). Allerdings vertritt die herrschende Lehre – vor allem unter Verweis auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des Budgetbegleitgesetzes 2003 (im Folgenden kurz: ErIRV BBG 2003) – die Auffassung, dass der Nachversteuerungsbetrag gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 *gewinnerhöhend* anzusetzen ist, sohin einen *Bestandteil des für die Ermittlung des Hälftesteuersatzes maßgeblichen Einkommens* darstellt (*Doralt/Heinrich*, EStG, 9. Auflage, § 11a Tz 45; *Hofstätter/Zorn/Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, § 11a Tz 5 (die in diesem Zusammenhang vom "doppelten Halbsatzverfahren" sprechen); *Szauer/Wala*, Begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne, SWK 2003, S 807ff; *Hofmann*, Nochmals: Begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne, SWK 2003, S 1407ff); die EStR 2000, Rz 3860i, vertreten ebenfalls diese Ansicht. Die ErIRV BBG 2003 halten nämlich zur Nachversteuerung ua. Folgendes fest (zitiert in *Siartl Temm*, Nachversteuerung begünstigt besteuerte nicht entnommener Gewinne, SWK 2004, S 469):

*"Der Förderung des Eigenkapitalzuwachses 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 gewinnerhöhend anzusetzen ist und mit dem ermäßigten Steuersatz des § 37 Abs. 1 EStG 1988 erfasst wird."*

Zur streitgegenständlichen Problematik führen *Doralt/Heinrich*, EStG, 9. Auflage, § 11a Tz 45, überzeugend aus, dass es andernfalls (d.h. bei nicht gewinnerhöhendem Ansatz des Betrages der Eigenkapitalminderung) möglich wäre, 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 handle, zeige sich vor allem an § 11a Abs. 4 EStG 1988, der für den Fall des Auftretens eines Eigenkapitalabfalls in einem Verlustjahr die Möglichkeit einräume, den Nachversteuerungsbetrag gegen den Verlust aufzurechnen (unter Verweis auf *Hofmann*, SWK 2003, S 1407).

Für die Rechtsauffassung der herrschenden Lehre führt *Hofmann*, SWK 2003, S 1407f., Folgendes ins Treffen: § 11a EStG 1988 sei im Interesse der Förderung der Eigenkapitalbildung so konzipiert worden, dass der Förderung des Eigenkapitalzuwachses eine "Entförderung" bei späterem Eigenkapitalabbau zur Seite gestellt worden sei (wobei auch er auf die ErIRV BBG 2003 verweist); die Rechtsansicht, dass der Betrag der Eigenkapitalminderung nicht gewinnerhöhend anzusetzen sei (so *Siartl Temm*, Begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne, SWK 2003, S 1317ff; *dieselben*, Nachversteuerung begünstigt besteuerte nicht entnommener Gewinne, SWK 2004, S 467ff; dazu unten), würde dem völlig widersprechen, da es in diesem Fall relativ einfach wäre, den steuerlich geförderten Eigenkapitalzuwachs später steuerfrei zu entnehmen (vgl. dazu auch *Doralt/Heinrich*, siehe oben). § 11a EStG 1988 sei im 2. Teil, 3. Abschnitt des EStG 1988 angesiedelt und daher Teil der Gewinnermittlung, was der Gesetzgeber bei der Konzeption des § 11a leg. cit. auch beabsichtigt haben dürfte (wobei *Hofmann* erneut auf die Ausführungen in den ErIRV BBG 2003 verweist).

*Hofmann*, S 1408, kommt zu dem Schluss, dass der Gesetzgeber den Nachversteuerungsbetrag gemäß § 11a Abs. 3 bzw. Abs. 4 EStG 1988 offenbar als Teil des Gewinnes bzw. des Einkommens sehe und nicht als eine Art Sondergewinn wie etwa bei der Eigenkapitalzuwachsverzinsung, wo expressis verbis die Zinsen mit 25% gemäß § 37 Abs. 8 leg. cit. zu versteuern seien. Der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 leg. cit. ergebe sich als "die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes", d.h. es werde ausschließlich auf das Einkommen abgestellt und es könnten gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 nicht Einkünfte als Einkommensteile nach einem anderen Durchschnittssteuersatz als aus dem Einkommen ermittelt besteuert werden. Sowohl § 11a Abs. 3 als auch § 11a Abs. 4 EStG 1988 stellten daher eine Einkünfteermittlungsvorschrift dar.

Diesen überzeugenden Argumenten der herrschenden Lehre schließt sich der Unabhängige Finanzsenat an; er folgt damit nicht den im Rechtsmittelverfahren vorgetragenen Ausführungen des steuerlichen Vertreters (die sich auf die zur herrschenden Lehre gegenteilige Rechtsansicht von *Siartl Temm*, Begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne, SWK 2003, S 1317ff; *dieselben*, Nachversteuerung begünstigt besteuerte nicht entnommener Gewinne, SWK 2004, S 467ff, stützen), wonach der Nachversteuerungsbetrag nicht Teil der Einkünfte

des Jahres 2005 sei. Zwar argumentieren *Siartl Temm*, SWK 2004, S 468, dass, wenn man gemäß der Rechtsauffassung der herrschenden Lehre den nachzuversteuernden Betrag dem Jahreseinkommen hinzurechnete, dies zu einer Art Doppelbesteuerung des ursprünglich begünstigten besteuerten Gewinnanteils führte (der Gewinnanteil werde zwei Mal im steuerpflichtigen Einkommen erfasst: ein Mal im Jahr, in dem die begünstigte Besteuerung erfolgt sei, und ein zweites Mal im Jahr der Nachversteuerung), was auch *Hofmann*, S 1411ff, einräumt (Letzterer spricht auch vom "Nachteil der zweifachen Progressionserhöhung"), jedoch steht dieser Auffassung, wie bereits oben ausführlich dargelegt, der eindeutige Wortlaut der ErlRV BBG 2003 ("...dass der Betrag der Eigenkapitalminderung gewinnerhöhend anzusetzen ist"; siehe *Hofmann*, S 1411, Fußnote 15) entgegen; bei der Nachversteuerung des § 11a Abs. 3 EStG 1988 handelt es sich eben nicht bloß um eine Rückgängigmachung einer Tarifbegünstigung, sondern um eine Vorschrift der Einkünfteermittlung (*Doraltl Heinrich*, EStG, 9. Auflage, § 11a Tz 45; siehe oben), was freilich auch - wie im gegenständlichen Fall – Auswirkungen auf die Höhe des Veranlagungsfreibetrages gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 haben kann.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 20. Oktober 2006