

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A in der Beschwerdesache B, vertreten durch Steuerberater C gegen den Bescheid des Finanzamt D vom 05.02.2014 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang und Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 2004 bis 2009 für nachstehende Gewinne, im Ausmaß des im jeweiligen Wirtschaftsjahr eingetretenen Eigenkapitalanstiegs, die Begünstigung des § 11a Abs. 1 EStG 1988 in Anspruch genommen: 2004: 57.877,32 €, 2005: 6.272,51 €, 2006: 56.856,58 €, 2007: 25.285,72 €, 2008: 46.566,69 € und 2009: 14.204,21 €.

Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 23. Jänner 2014 hat das Finanzamt eine Nachversteuerung wegen Abfall des Eigenkapitals vorgenommen. Der angeführte Bescheid enthält nachstehende Begründung:

„Die amtswegig durchgeführte Nachversteuerung gem. § 11a EStG wurde wie folgt berechnet. Es wird auf die Information des BMF vom 09.08.2013 (BMF-010203/0399-VI/6/2013) bzw. vom 18.12.2013 (BMF-010203/0633-VI/6/2013) verwiesen.

Eigenkapitalabfall 2012 lt. Kapitalkonto:	€ -22.932,75
Kapitalstand 31.12.2009:	€ 501.053,59
Kapitalstand 31.12.2012:	€ 496.488,13
Abfall gegenüber 2009	€ -4.565,56, dieser Teil ist nachversteuerungshängig!

Der geltend gemachte § 11a aus dem Jahr 2004 ist verjährt, daher erfolgt die Nachversteuerung mit dem im Jahr 2005 geltend gemachten nicht entnommenen Gewinn (€ 6.272,51 mit 16,34 %).

€ 4.565,46 mit 16,34 % ergibt den Steuerbetrag von € 745,99.“

Am 5. Februar 2014 wurde der Einkommensteuerbescheid 2012 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert.

Gegen den genannten Bescheid wurde mit Eingabe vom 17. Februar 2014 fristgerecht Beschwerde erhoben und ausgeführt, dass sich diese gegen die Nachversteuerung des nichtentnommenen Gewinns aus dem Jahr 2005 richte. Mit der Überentnahme in Höhe von 4.565,46 € sei der bereits verjährte, nicht entnommene Gewinn des Jahres 2004 entnommen worden, weshalb eine Nachversteuerung zu unterbleiben habe. Begünstigt besteuerte Gewinne seien ab dem 8. Jahr ohne Nachversteuerung entnehmbar. Das BMF vertrete die Ansicht, dass jeweils ab dem 8. Jahr eine Entnahme des betroffenen Gewinns ohne Nachversteuerung möglich sei (zB im Jahr 2012 die Entnahme des begünstigten Gewinnes 2004). Eine Fixierung auf das Kapitalkonto zum 31.12.2009 habe eine 13-jährige Bindung des nichtentnommenen Gewinns aus dem Jahr 2004 zur Folge. Dies widerspreche der 7-jährigen Bindungsvorschrift des § 11a EStG.

Am 24. Februar 2014 wurde eine abweisende Beschwerdeentscheidung erlassen. In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung vom 25. Februar 2014 wurde ausgeführt, nach Ansicht des BMF könnten ab dem 8. Jahr nach Inanspruchnahme der Begünstigung des § 11a EStG die begünstigten Gewinne auch dann ohne Nachversteuerung entnommen werden, wenn dadurch das Eigenkapital absinke. § 11a Abs. 3 EStG sei dahingehend auszulegen, dass dieser nur auf eigenkapitalmindernde Entnahmen anzuwenden sei, wenn davon Gewinne betroffen seien, für die § 11a EStG dem Grunde nach anwendbar gewesen wäre. Davon nicht umfasst seien, Gewinne aus den Jahren ab 2010. Eigenkapitalminderungen durch Entnahmen, die das Eigenkapital nicht unter den Höchststand der letztmaligen Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 11a EStG (d.i. das Jahr 2009) absenken, könnten daher als nachversteuerungsunschädlich behandelt werden.

Im Jahr 2012 sei durch Entnahmen ein Eigenkapitalabfall in Höhe von 22.932,75 € (Gewinn 69.461,54 € abzügl. Entnahmen 92.394,29 €) entstanden. Da das Eigenkapital zum 31.12.2012 den Eigenkapitalstand zum 31.12.2009 (letztmalige Inanspruchnahme des § 11a EStG) um 4.565,46 € unterschreite, sei insoweit eine Nachversteuerung durchzuführen. Die Nachversteuerung sei gemäß § 11a Abs. 3 EStG zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitesten zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen. Das weitest zurückliegende Jahr für das die Begünstigung in Anspruch genommen werden könne, sei das Jahr 2004. Da für das Jahr 2004 eine Nachversteuerung nicht mehr möglich sei, habe die Nachversteuerung für das nächstfolgende Jahr zu erfolgen. Daher sei der Betrag von 4.565,46 € mit dem Halbsteuersatz aus dem Jahr 2005 (16,34 %) vorzunehmen.

Mit Eingabe vom 19. März 2014 wurde fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht beantragt.

II.) Rechtslage und Erwägungen:

1.) Natürliche Personen, die den Gewinn 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 (§ 11a Abs. 1 EStG 1988).

Der für die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne maßgebende Eigenkapitalanstieg ermittelt sich nach § 11a Abs. 1 EStG 1988 aus dem laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahres zuzüglich „betriebsnotwendiger“ Einlagen und abzüglich Entnahmen (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Rz 3 zu § 11a).

2.) Wurde die begünstigte Besteuerung für nichtentnommene Gewinne in Anspruch genommen, sieht § 11a Abs. 3 eine Nachversteuerung vor, wenn in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital sinkt. Begrenzt ist die Nachversteuerung mit jenem Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren begünstigt besteuert ist. Die Nachversteuerung wird dadurch bewirkt, dass der Betrag der Eigenkapitalminderung gewinnerhöhend anzusetzen und mit dem ermäßigten Steuersatz (§ 37 Abs. 1 EStG 1988) zu erfassen ist (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Rz 5 zu § 11a).

3.) Die begünstigte Besteuerung konnte letztmalig im Jahr 2009 in Anspruch genommen werden. Mit dem Steuerreformgesetz 2009 (ab der Veranlagung 2010) wurde die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne durch den sog. Gewinnfreibetrag (§10 EStG 1988) ersetzt.

Im Zusammenhang mit dem Auslaufen der Begünstigung mit der Veranlagung 2009 wurde durch das Steuerreformgesetz 2009, BGBl I 26, in § 124b Z 154 zweiter Satz EStG 1988 an Stelle der siebenjährigen Beobachtung eine Option zur gänzlichen Nachversteuerung bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 eingeführt (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Rz 5 zu § 11a).

4.) Zur Nachversteuerung wurde in der Steuerliteratur (zB Andreaus/Sulz, RdW 2007/592, 559, Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2012, Rz 26 zu § 11a EStG 1988) die Ansicht vertreten, dass bei mehrjähriger Inanspruchnahme des § 11a EStG eine Nachversteuerung erst dann nicht mehr zum Tragen komme, wenn die Behaltefrist (7 Jahre) für das letzte Jahr, in dem die Begünstigung in Anspruch genommen wurde, abgelaufen ist. Dies hätte im Fall einer durchgehenden Inanspruchnahme des § 11a EStG 1988 zu einer bis zu 13-jährigen Kapitalbindung geführt.

4.1.) Mit dem Auslaufen der Bestimmung – ohne Inanspruchnahme der pauschalen Nachversteuerung im Jahr 2009 – kann nach dem Gesetzeswortlaut eine Nachversteuerung eintreten, wenn bei vorheriger Inanspruchnahme des § 11a EStG bis 2009 Gewinne, die erst nach Auslaufen der Begünstigung angefallen sind, in einer Folgeperiode mit dem Effekt eines Eigenkapitalabfalls entnommen werden. Die Anwendung der Nachversteuerung hätte somit zur Folge, dass auch Gewinne nach Auslaufen der Begünstigung nur im Jahr des Entstehens oder nach Ablauf der siebenjährigen Frist nach letztmaliger Inanspruchnahme der Begünstigung ohne Nachversteuerung entnommen werden könnten (vgl. Kanduth-Kristen/Komarek, SWK 15/2014, 605).

Die oben wiedergegebene Rechtsansicht wurde vom UFS (RV/0661-S/12 vom 16.1.2013) geteilt. Der UFS stützt seine Rechtsansicht auf den Gesetzeswortlaut und die Gesetzesmaterialien.

4.2.) Die Gesetzesmaterialien führen zur Nachversteuerung aber Folgendes aus:

„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 erfasst wird. Eigenkapitalabbau ist dabei die „Vorzeichenumkehrung“ des Eigenkapitalanstiegs (also die Entnahmen abzüglich betriebsnotwendiger Einlagen übersteigen den Gewinn). Eigenkapitalminderungen auf Grund von Verlusten werden dabei allerdings ausgeblendet. Dies deshalb, weil es sich dabei um keinen „willentlichen“ Eigenkapitalabbau handelt. Somit kommt es nur insoweit zur Nachversteuerung, als der Kapitalabbau auf Entnahmen zurückzuführen ist. Als Maßnahme einer nachträglichen „Entförderung“ ist die Nachversteuerung überdies mit der Summe der innerhalb der letzten sieben Wirtschaftsjahre geförderten – das heißt mit dem ermäßigten Satz versteuerten – Gewinne begrenzt.“

(vgl. EB zu BBG 2003, SWK 14/2003, 590).

Nach den Gesetzesmaterialien - die allerdings von einer unbefristeten Geltung der Begünstigung des § 11a EStG 1988 ausgehen – soll eine Nachversteuerung dann eintreten, wenn die seinerzeit geförderte Eigenkapitalbildung abgebaut wird.

4.3.) Zutreffend mag sein, dass nach dem Gesetzeswortlaut eine Nachversteuerung vorzunehmen ist, wenn in einem folgenden Wirtschaftsjahr das Eigenkapital absinkt. Nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes muss bei Auslegung des Nachversteuerungstatbestandes aber dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die Begünstigung des §11a Abs. 1 EStG 1988 - entgegen der ursprünglichen Intention des Gesetzgebers - nur für die Jahre 2004 bis 2009 in Anspruch genommen werden konnte. Zu berücksichtigen ist ferner, dass nach den Gesetzesmaterialien eine Nachversteuerung nur im Falle des Abbaus und damit im Ausmaß der seinerzeit geförderten Eigenkapitalbildung einsetzen soll.

Nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes ist § 11a Abs.3 EStG 1988 daher nicht auf eigenkapitalmindernde Entnahmen anzuwenden, die Gewinne nach Auslaufen der Bestimmung betreffen und die seinerzeit geförderte Eigenkapitalbildung nicht mindern.

Diese Meinung wird im Ergebnis auch vom BMF in seiner Information vom 18.12.2013 vertreten (BMF-010203/06633-VI/6/2013).

4.4.) Was die Bindungsfrist anbelangt, schließt sich das Bundesfinanzgericht der vom BMF (BMF vom 9.8.2013, BMF-010203/0399) vertretenen Meinung an, dass nach dem Gesetzeszweck die Inanspruchnahme der Halbsatz-Begünstigung eine siebenjährige Kapitalbindung zur Folge haben soll. Dies bedeutet aber, dass ab dem achten Jahr nach Inanspruchnahme der jeweiligen begünstigten Besteuerung ein entnahmebedingter Eigenkapitalabfall zu keiner Nachversteuerung führen kann.

Dem Gesetzgeber kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine über die sieben Jahre (ab Inanspruchnahme der jeweiligen Begünstigung) hinausgehende Verlängerung der Kapitalbindungsfrist unterstellt werden. Eine derartige Fristverlängerung wurde aber von einem Teil der Literatur vertreten (vgl. Punkt 4 des Erkenntnis).

Hinzu kommt noch, dass § 11a Abs. 1 EStG 1988 seinem Wirkungsmechanismus nach der Rücklage für nichtentnommene Gewinne nach § 11 EStG 1972 entspricht. Mit Ablauf des fünften auf die Rücklagenbildung folgenden Jahres konnte die Rücklage steuerneutral aufgelöst werden (vgl. § 11 Abs. 6 EStG 1972). Ähnliches muss für § 11a EStG 1988 gelten. Für begünstigte Eigenkapitalzuwächse gilt eine "Behaltefrist" von sieben Jahren. Eine nachversteuerungsunschädliche Entnahme ist mit Ablauf des siebten auf die Inanspruchnahme der Begünstigung folgenden Jahres möglich.

4.5.) Überträgt man die angeführten Grundsätze auf den Beschwerdefall, so bedeutet dies, dass der begünstigt besteuerte Gewinn des Jahres 2004 (57.877,32 €) im Jahr 2012 nachversteuerungsunschädlich entnommen werden kann.

Nicht gefolgt werden kann der Meinung des Finanzamtes, wonach im Jahr 2012 der begünstigte besteuerte Gewinn des Jahres 2004 „verjährt“ sei und daher die vom Finanzamt errechneten Überentnahmen im Betrag von 4.565,46 € mit dem nichtentnommenen Gewinn des Jahres 2005 (6.272,51 €) nachzuversteuern seien.

Das Bundesfinanzgericht geht in Übereinstimmung mit dem Finanzamt zwar davon aus, dass der im Jahr 2012 zu betrachtende Nachversteuerungszeitraum die Jahre 2005 bis 2009 umfasst. Will man aber den Gesetzeszweck, nämlich die Entnahme eines begünstigt besteuerten Gewinnes nach Ablauf der siebenjährigen Kapitalbindungsfrist erreichen, muss im Beschwerdefall der für die Nachversteuerung relevante Eigenkapitalstand des Jahres 2012 um den begünstigten Eigenkapitalzuwachs des Jahres 2004 adaptiert werden (zu den unterschiedlichen Berechnungsmethoden des Nachversteuerungsbetrages vgl. Kanduth-Kristen/Komarek, SWK 15/2014, 605).

Im Beschwerdefall liegen in den Jahren 2009 bis 2012 nachstehende Eigenkapitalstände vor:

31.12.2009: 501.053,59 €, 31.12.2010: 520.566,38 €. 31.12.2011. 519.370,88 € und 31.12.2012 496.488,13 €.

Adaptiert man den Kapitalstand zum 31.12.2012 (496.488,13 €) um den begünstigten Gewinn des Jahres 2004 (57.877,32 €) gelangt man zu einem (adaptierten) Kapitalstand von 554.365,45 €. Vergleicht man den adaptierten Kapitalstand zum 31.12.2012 (554.365,45 €) mit jenem zum 31.12.2009 (501.053,59 €) so errechnet sich ein (verbleibendes) nachversteuerungsunschädliches Entnahmevermögen von 53.311,86 €.

Es ist dem Beschwerdeführer zuzustimmen, dass die Überentnahme von 4.565,46 € des Jahres 2012 im begünstigten Gewinn des Jahres 2004 Deckung findet. Die im Jahr 2004 begünstigt besteuerten Beträge sind aber - wie bereits ausgeführt - nicht mehr nachversteuerungshängig. Diese Beträge können im Jahr 2012 oder in einem Folgejahr (nachversteuerungsunschädlich) entnommen werden.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

III.) Zulässigkeit der Revision:

Die Revision ist zulässig, weil zur Auslegung des Nachversteuerungstatbestandes des § 11a Abs. 3 EStG 1988 noch keine höchstgerichtliche Judikatur vorliegt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 30. Juli 2014