

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A, vertreten durch B, gegen den am 6. August 2013 ausgefertigten Bescheid des Finanzamt C betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- II. Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieser Entscheidung.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde hat mit am 6. August 2013 ausgefertigtem Bescheid eine Nachversteuerung gemäß § 11a EStG mit einem Betrag von 476,90 € vorgenommen, die Einkommensteuer für das Jahr 2011 mit 477,00 € festgesetzt und dies wie folgt begründet (kursive Schreibweise im Original):

Da die Entwicklung des Eigenkapitals trotz mehrmaliger Aufforderung von Ihrem steuerlichen Vertreter nicht nachgewiesen wurde, erfolgt eine Nachversteuerung der gemäß § 11a Einkommensteuergesetz in Anspruch genommenen Begünstigung wie folgt:

2011: 476,90

2012: 476,90

2. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 erhob die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 29. August 2013 Berufung und führte aus, es gebe keine offenen Nachversteuerungsbeträge aus der Stellung als Gesellschafterin der D-KG mehr. Die Nachversteuerung im Jahr 2011 entbehre jeglicher Grundlage, die Beträge für die Jahre 2011 und 2012 von jeweils 476,90 € seien nicht nachvollziehbar, da dies mehr sei als jemals an Begünstigung lukriert wurde.

3. Mit am 5. März 2013 ausgefertigter Berufungsvorentscheidung änderte die Abgabenbehörde den angefochtenen Bescheid, berechnete die Nachversteuerung gemäß § 11a EStG mit einem Betrag von 552,38 € und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2011 mit 552,00 € fest. Begründend führte sie aus (kursive Schreibweise im Original):

Der offene Restbetrag von € 8.207,66 wurde mit dem Hälftesteuersatz des Jahres der Inanspruchnahme nachversteuert. Es erfolgte somit eine teilweise Stattgabe der Beschwerde. Auf die Ergänzungsersuchen bzw. Ihre Antwortschreiben (mails) wird zusätzlich verwiesen.

4. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin beantragte mit Schreiben vom 18. März 2014 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Den in diversen mails und Telefonaten bzw. der Beschwerde angeführten Nachweisen, dass im Jahr 2011 kein Betrag für eine Nachversteuerung mehr vorliege, sei nicht Rechnung getragen worden. Die Nachversteuerung von offenen Beträgen aus § 11a EStG könne nicht willkürlich in einem beliebigen Jahr vorgenommen werde, sondern habe mit dem Jahr des Eigenkapitalabfalls zu erfolgen. Ein Eigenkapitalabfall sei jedoch 2011 nicht vorgelegen. Dies sei nachgewiesen worden.

5. Die Beschwerde wurde von der Abgabenbehörde mit Bericht vom 14. Mai 2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. In ihrer Stellungnahme trägt sie dem Bundesfinanzgericht Folgendes vor:

Der Nachweis, dass kein Eigenkapitalabfall im Jahre 2011 vorliegt, konnte nicht in der Weise nachgewiesen werden, dass eine Eigenkapitalentwicklung vorgelegt wurde, die zweifelsfrei erkennen ließe, dass ein Eigenkapitalabfall nicht vorliegen konnte. Vielmehr wurden Entnahmen und Einlagen mit identischen Beträgen (inkl. Cent) dargestellt, ohne eine(n) tatsächlichen Kapitalstand zum 1.1. bzw. 31.12.2011 auszuweisen. Die Nachversteuerung gem. § 11a EStG erfolgt daher im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen.

II. Sachverhalt

Das Eigenkapital der Beschwerdeführerin aus ihrer Beteiligung an der D-KG ist im Jahr 2011 um 263,62 € gesunken. Das Absinken resultiert aus dem steuerlichen Jahresverlust von -263,62 €.

III. Beweiswürdigung

1. Strittig ist im Beschwerdefall, ob und in welcher Höhe im Sinne des § 11a Abs. 3 EStG 1988 (siehe unten Punkt IV.) ein Absinken des Eigenkapitals hinsichtlich ihrer Beteiligung an der D-KG im Jahr 2011 vorliegt.

2. Die Abgabenbehörde hat die Nachversteuerung gemäß § 11a EStG im angefochtenen Bescheid damit begründet, die Beschwerdeführerin habe die

Entwicklung des Eigenkapitals nicht nachgewiesen (siehe oben Punkt I.1.). Eine nachvollziehbare Darstellung des vorgeschriebenen Steuerbetrages enthält der Bescheid nicht. Bei der Neufestsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2011 im Rahmen der Berufungsvorentscheidung berechnete die Abgabenbehörde den Nachversteuerungsbetrag von 552,38 € durch Anwendung des Steuersatzes von 6,73%, *dem Hälftesteuersatz des Jahres der Inanspruchnahme*, auf den *offenen Restbetrag von 8.207,66*. Eine nachvollziehbare Begründung fehlt auch in der Berufungsvorentscheidung, es wird schlicht auf *die Ergänzungssuchen bzw. Ihre Antwortschreiben (mails)* verwiesen (siehe oben Punkt I.3.). Um welche Beweismittel es sich dabei handelt, ist der Berufungsvorentscheidung nicht zu entnehmen.

3. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin erklärt in der Beschwerde sowie im Vorlageantrag, es habe im Jahr 2011 weder offenen Nachversteuerungsbeträge noch einen Eigenkapitalabfall gegeben. Sie verweist dabei auf die von ihr der Abgabenbehörde übermittelten *Aufstellung § 11a EStG-2011* der D-KG, die für die Beschwerdeführerin im Jahr 2011 ein steuerliches Ergebnis von -253,62 €, Entnahmen von 60.176,24 € sowie Einlagen von 60.176,24 € ausweist.

4. Dem angefochtenen Bescheid liegt die von Beschwerdeführerin bestrittene Sachverhaltsannahme der Abgabenbehörde zu Grunde, dass das Eigenkapital aus ihrer Beteiligung an der D-KG im Jahr 2011 gesunken ist. Anhaltspunkte für das Vorliegen einer solchen Sachlage finden sich weder im angefochtenen Bescheid noch in der Berufungsvorentscheidung, sie können auch dem vorgelegten Akt nicht entnommen werden. Aus der Berufungsvorentscheidung ergibt sich, dass die Abgabenbehörde einen *offenen Restbetrag* in Höhe von 8.207,66 € mit dem *Hälftesteuersatz des Jahres der Inanspruchnahme* besteuert. Dem vorgelegten Akt sind Berechnungen zu entnehmen, die darauf schließen lassen, dass dabei der Hälftesteuersatz des Jahres 2004 herangezogen wurde. Die von der Abgabenbehörde angenommene Tatsache, dass bis zum Beschwerdejahr ein im Jahr 2004 begünstigt besteuert Gewinn noch nicht nachversteuert wurde, reicht nicht aus, die Nachversteuerung im Jahr 2011 zu rechtfertigen. Wenn die Abgabenbehörde in ihrer Stellungnahme zur Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vorbringt (siehe oben Punkt I.5.), die Beschwerdeführerin habe das Nichtvorliegen eines Eigenkapitalabfalles im Jahr 2011 nicht nachgewiesen, weil sie den *Kapitalstand zum 1.1.2011 bzw. zum 31.12.2011* nicht ausgewiesen habe, ist ihr zu entgegnen, dass ein solcher Nachweis nicht erforderlich ist. Der Eigenkapitalabfall im Sinne des § 11a Abs. 3 EStG wird nicht anhand von Kapitalständen ermittelt, sondern ausgehend vom (laufenden) steuerlichen Jahresgewinn durch Abzug der Entnahmen und Hinzurechnen der betriebsnotwendigen Einlagen (siehe unten Punkt IV.). Diese Komponenten hat die Beschwerdeführerin mit ihrer *Aufstellung § 11a EStG-2011* der D-KG der Abgabenbehörde bekanntgegeben. Dass von der Beschwerdeführerin im Jahr 2011 keine Entnahmen getätigt wurden, ist auch durch die mit Schreiben vom 17. Mai 2016 dem Bundesfinanzgericht übermittelten Unterlagen erwiesen.

Sie wurden der Abgabenbehörde mit dem Ersuchen um allfällige Stellungnahme zur Kenntnis übermittelt, welche jedoch ausgeblieben ist.

IV. Rechtslage

1. Nach § 11a Abs. 1 EStG 1988 konnten natürliche Personen, die den Gewinn 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 € mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 versteuern. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn die Entnahmen übersteigt. Einlagen sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind. Schematisch ist daher eine Veränderung des Eigenkapitals (Ansteigen oder Absinken) wie folgt zu berechnen (*Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr, EStG*¹², § 11a Tz7; *Jakom/Kanduth-Kristen EStG*, 2015, § 11a Rz 27):

$$\begin{array}{l} \text{+/- Steuerlicher Gewinn} \\ - \text{Übergangsgewinn} \\ - \text{Veräußerungsgewinn} \\ - \text{Entnahmen} \\ + \text{betriebsnotwendige Einlagen} \\ \hline = \text{Eigenkapitalanstieg/Eigenkapitalabfall} \end{array}$$

2. Sinkt in einem Wirtschaftsjahr innerhalb von sieben Veranlagungsjahren nach der letztmaligen Inanspruchnahme der Begünstigung in sinngemäßer Anwendung des § 11 Abs. 1 EStG 1988 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist insoweit eine Nachversteuerung des begünstigt besteuerten Betrages des zeitlich am weitesten zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen. Dabei gilt:

1. Eine Nachversteuerung unterbleibt insoweit, als sie gedeckt ist in
 - a) begünstigt besteuerten Beträgen ab dem achten Jahr nach der Inanspruchnahme der Begünstigung sowie
 - b) Eigenkapitalzuwächsen, die den Veranlagungszeiträumen 2010 bis 2015 zuzurechnen sind.

2. Die Nachversteuerung hat mit dem Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 des letzten Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung zu erfolgen. Der Nachversteuerungsbetrag erhöht nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte.

3. Nachdem das Sinken des Eigenkapitals im Jahr 2011 ausschließlich auf den steuerlichen Verlust dieses Jahres zurückzuführen, dieser aber gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 außer Acht zu lassen ist (siehe oben Punkt III.), sind die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung im Sinne dieser Bestimmung nicht gegeben. Ob im Jahr 2011 ein nachzuversteuernder Restbetrag aus Vorjahren noch offen war oder nicht, ist nicht

entscheidungsrelevant. Die Beschwerde erweist sich daher als berechtigt, der Bescheid war gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

V. Zulässigkeit der Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Im Beschwerdefall liegt eine solche Rechtsfrage nicht vor, es war nur die Tatfrage zu klären, ob und in welchem Ausmaß das Eigenkapital im Jahr 2011 gesunken ist oder nicht. Zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist der Verwaltungsgerichtshof im Allgemeinen nicht berufen ist (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150). Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 10. Juni 2016