

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Feichtenschlager in der Beschwerdesache X-KG, Adresse, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 10.01.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 10.12.2014, Steuernummer, betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der Feststellungsbescheid vom 10.12.2014 wird insofern abgeändert, als festgestellt wird, dass bei A G, StNrEST, die Höhe der nachzuversteuernden nicht entnommenen Gewinne aus Vorjahren (§ 11a EStG 1988) 0,00 € beträgt. Im Übrigen bleibt der Bescheid unverändert.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verwaltungsverfahrens

In der elektronisch eingereichten Abgabenerklärung für das Veranlagungsjahr 2013 vom 28.11.2014 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 15.623,88 € ausgewiesen mit einem Anteil für A G von 19.905,16 € und für die G Verwaltungs GmbH von - 4.281,28 €. Laut Erklärung sollte bei A G eine Nachversteuerung iSd § 11a EStG 1988 hinsichtlich eines Betrages von 5.368,20 € erfolgen.

Der Bescheid vom 10.12.2014 über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO weist bei A G einen nachzuversteuernden Betrag in Höhe von 135.012,96 € aus.

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

"Durch die Übernahme der Anteile an der KG im Jahr 2012 werden die Verhältnisse des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger überbunden, d.h., eine vom Rechtsvorgänger (= D, C und B G)

geltend gemachte Begünstigung bleibt beim Rechtsnachfolger (= A G) "nachversteuerungsverfangen".

Die Eigenkapitalhöchststände der Beteiligten betrugen im Jahr der letztmaligen Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 11a € 557.285,47 - im Jahr 2013 beträgt der Kapitalstand € 278.511,70.

Unter Ausblendung des laufenden Verlustes kommt es daher zu einem Absinken des Eigenkapitals in Höhe von € 278.773,77, welches wiederum eine Nachversteuerung aller noch offenen begünstigt besteuerten Beträge aus Vorjahren in Höhe von € 135.012,96 beim Rechtsnachfolger A G gem. § 11a Abs. 3 ff EStG 1988 auslöst."

In der Beschwerde vom 15.01.2015 wurde beantragt, den Nachversteuerungsbetrag gemäß § 11a beim Gesellschafter A G auf den erklärten Betrag von 5.368,20 € richtig zu stellen. Nach dem Ableben der Mitgellschafterin und Tochter B G am ****2012 und mit dem deutlichen Einschränken der geschäftlichen Aktivitäten sei mit Notaritsakt vom 29.10.2012 die schenkungsweise Übertragung auch der Anteile von C G und D G zugunsten A G besiegelt worden, wobei vereinbart worden sei, dass Ertragsanteile 2012 bereits Herrn A G zuzurechnen seien. Über die Entwicklung der Kapital- und Verrechnungskonten 2009-2013 der Gesellschafter würde die mit gesonderter Post vorgelegte Tabelle -erg.Zsst EK-Entw.- Aufschluss geben, woraus Nachversteuerungen vollständig 2009 bei A G und teilweise 2010 bei den übrigen Gesellschaftern erkennbar seien. Der kummulierte Kapitalkontensaldo habe sich im Jahr 2012 erhöht, im Jahr 2013 leicht verringert, deshalb auch die erklärte Nachversteuerung.

Würde in einem folgenden Wirtschaftsjahr unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, das sich aus jenem Betrag ergeben würde, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangs- und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen übersteigen würde, wobei Einlagen nur insoweit (erhöhend) zu berücksichtigen seien, als diese betriebsnotwendig seien, sinken, sei insoweit eine Nachversteuerung vorzunehmen. Im Falle der Übertragung eines Betriebes (wohl auch für Mitunternehmeranteile) sei die Nachversteuerung insoweit beim Rechtsnachfolger vorzunehmen, als es zu einer Buchwertfortführung komme. Dieser Tatbestand sei hier nicht erfüllt.

Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom 10.03.2015 wurde der nachzuversteuernde Betrag auf 117.301,38 € vermindert und begründet ausgeführt: "Im Jahr 2013 wurden, entsprechend des Eigenkapitalabfalles zwischen dem 31.12.2009 und dem 31.12.2013 Beträge in Höhe von EUR 135.012,96 gem. § 11a Abs. 3 EStG 1988 nachversteuert.

Wird ein Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen, ist die Nachversteuerung insoweit beim Rechtsnachfolger vorzunehmen, als es zu einer Buchwertfortführung kommt. Das geltende Ertragssteuerrecht sieht für Fälle unentgeltlicher Übertragungen (z.B. Schenkungen) die Buchwertfortführung vor. Etwaige Nachversteuerungen aus der Übernahme der Mitunternehmeranteile sind daher von Herrn A G vorzunehmen. Nach § 11a Abs. 3 EStG 1988 2. AbgÄG 2014, gültig ab Veranlagung 2011, gilt:

„Sinkt in einem Wirtschaftsjahr innerhalb von sieben Veranlagungsjahren nach der letztmaligen Inanspruchnahme der Begünstigung in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist insoweit eine Nachversteuerung des begünstigten Betrages des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen.

Dabei gilt:

1. Eine Nachversteuerung unterbleibt insoweit, als sie gedeckt ist in

a) begünstigt besteuerten Beträgen ab dem achten Jahr nach Inanspruchnahme der Begünstigung sowie

b) Eigenkapitalzuwächsen, die den Veranlagungszeitraum 2010 der steuerliche Eigenkapitalstand zum 31.12.2009 mit jenem zum 31.12.2013 zu vergleichen. Der sich so ergebende Eigenkapitalabfall betrug EUR 357.382,52 (siehe Anlage). Die entnehmbaren Eigenkapitalzuwächse zwischen 2010 und 2015 beliefen sich auf EUR 113.774,27 und die abgereiften bzw. nachversteuerten Beträge auf EUR 105.268,99 (siehe jeweils Anlage). Nach Abzug vorgenannter Beträge ergab sich ein nachversteuerungsfähiger Betrag von EUR 138.339,26. Es sind somit vom Rechtsnachfolger die gesamten übernommenen und begünstigt besteuerten Beträge nachzuversteuern. Zu erwähnen ist noch der Überhang der Entnahmen über die Einlagen für 2009 bis 2013 iHv. EUR 765.120,59 (betreffend A G). Die detaillierten Berechnungen entnehmen Sie bitte den angeschlossenen Beilagen."

Folgender Vorlageantrag wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin am 10.04.2015 über Finanzonline eingebracht:

"Die Beschwerde wurde nachweislich online am 10.1.2015 eingebracht, aber am 14.1. nochmals in ausgedruckter Form beim zust. FA eingeworfen. Dem Ausklammern des mit 31.12.2012 abgereiften Restbetrages aus 2005 über 17.711,58 wird zugestimmt.

Unserer bisherigen Rechtsmeinung folgend, dass im Jahr 2013 kein

Nachversteuerungsgrund vorliegt, wird aufrecht erhalten. Ergänzend verweisen wir auf die Absicht des Gesetzgebers, die in der Regierungsvorlage 59 BlgNR 22.GP wie folgt zu Ausdruck kommt. In Fällen des unentgeltlichen Erwerbes unter Buchwertfortführung werden die Verhältnisse des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger überbunden, das heißt, eine vom Rechtsvorgänger geltend gemachte Begünstigung bleibt beim Rechtsnachfolger nachversteuerungsverfangen. Sollten dabei Mitunternehmeranteile des Übertragenden mit solchen des Übernehmenden vereinigt werden, hat eine getrennte Beurteilung je nachdem zu erfolgen, ob bisher nur der Rechtsvorgänger oder nur der Rechtsnachfolger oder beide von der Begünstigung Gebrauch gemacht haben.

Nachzulesen auch unter Fuchs in Hofstätter—Reichel, Komm. EStG, 511a R26.

Eine Änderung der Rechtslage hat sich seither diesen Aspekt betreffend nicht ergeben.

Darauf Bedacht genommen legen wir eine ergänzend bearbeitete Tabelle (erg.Zsst EK-Entw.) mit einer fiktiven anteiligen Betrachtung für die bisherigen Kommanditanteile 2012 und 2013 vor, aus der sich zu keinem Anteil ein Nachversteuerungsaspekt ergibt. Weiters legen wir in der Beilage (Evidenz 511a Abtretung G) eine zusammenfassende Darstellung der offenen Beträge nach Gesellschaftern und Jahren geordnet vor.

Eine Nachversteuerung bei Herrn A G kommt deshalb nicht in Frage.

Wir beantragen die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat."

Im Vorlagebericht vom 01.09.2015 beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde, weil von einer Schenkung aller Mitunternehmeranteile an A G auszugehen sei und daher die Bestimmungen über einen unentgeltlichen Erwerb zum Tragen kommen würden. Die noch offenen Beträge gemäß § 11a EStG seien beim Rechtsnachfolger zu versteuern.

Im Rahmen eines Erörterungsgespräches legte der steuerliche Vertreter dar, dass der vom Finanzamt errechnete Betrag um den Ertrag aus dem Sonderbetriebsvermögen korrigiert werden müsste. Der steuerliche Vertreter kündigte diesbezüglich einen ergänzenden Schriftsatz an.

Mit Schreiben vom 30.10.2019 legte der steuerliche Vertreter dar, dass er von den Feststellungen des Finanzamtes in der Fassung zur Bescheidbegründung vom 10.03.2015 ausgehe. Für die Jahre 2009 bis 2011 würde der Beschwerdeführer damit völlig konform gehen. Bei A G würde für seine damalige Beteiligung eine weitere Nachbetrachtung entfallen, weil er alle noch offenen Beträge gemäß § 11a EStG nachversteuert habe. In einer ergänzenden Zeile würde entsprechend der Rechtsansicht des BFG vom 28.04.2014, RV/7100938/2014, und der Ansicht des BMF lt. EStR Rz 3860i die Fortentwicklung der Eigenkapitaluntergrenze nach Auslaufen der Möglichkeit der begünstigten Besteuerung gemäß § 11a EStG unter Berücksichtigung dessen, dass abgereifte (oder nachversteuerte) begünstigte Beträge der Vergangenheit diese Untergrenze sukzessive entlasten würden, gezeigt. Dies geschehe bereits 2010 durch eine entsprechende Nachversteuerung bei drei Personen.

Zum Jahr 2012 habe erstmals A G als Komplementär der Beschwerdeführerin direkt von einer Tochterfirma Vergütungen aus Bulgarien bezogen, die einerseits dessen Gewinnanteil andererseits aber auch dessen Privatentnahmen entsprechend erhöht hätten. Seitens des Finanzamtes sei lediglich die Gewinnerhöhung berücksichtigt worden, die Privatentnahmen seien in Höhe der Beträge zur Veränderung des Eigenkapitals in der KG belassen worden, die Privatentnahme auf die Sonderbetriebseinnahme sei nicht miteinbezogen worden. Nachdem es kein Sonderbetriebsvermögen von A G gegeben habe, wäre diese Privatentnahme zwingend anzunehmen. Dadurch reduziere sich das steuerliche Eigenkapital zum 31.12.2012 von 326.991,01 lt. Tabelle des Finanzamtes auf 282.976,24 €.

Die Höhe dieser ergänzenden Sondervergütung sei dem Finanzamt mit Schreiben vom 30.09.2014 zur Berichtigung einer bereits erfolgten Veranlagung angezeigt worden (Beilage). In der Begründung zum neuen Bescheid nach Wiederaufnahme werde der Eindruck vermittelt, als wären bereits zuvor 33.067,52 € an Sonderbetriebseinnahmen berücksichtigt gewesen, was sich auf die bis dahin erfolgte Erfassung dieser Einkünfte in der Einkommensteuererklärung beim Gesellschafter und nicht in der Erklärung gemäß § 188 der Beschwerdeführerin bezogen habe.

Mit Ablauf des 31.12.2012 seien weitere begünstigt besteuerte Gewinne aus dem Jahr 2005 bei den Gesellschafterinnen C und B G abgereift, was ein Absinken der Eigenkapitalevidenzbeträge für das Jahr 2013 (steuerliches Eigenkapital zum 1.1.2013 auf 265.164,66 €) und die weiteren Jahre in Bezug auf den Mindesteigenkapitalbetrag (steuerliches Evidenzkonto aus 2009 auf 191.046,23 €) bewirken würde. Dieser Aspekt sei erst in der Vorbereitung zum Erörterungstermin erkannt und dort bereits mündlich vorgebracht worden.

Im Jahr 2013 würde sich unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen bei A G eine Erhöhung dessen Gewinnanteils um 13.344,93 € (auf insgesamt 19.905,16 €) ergeben. Auch hier sei die Auszahlung direkt in das Privatvermögen des Gesellschafters erfolgt, weshalb auch hier eine entsprechende Erhöhung dessen Privateinnahmen zu unterstellen sei. Die Beträge würden sich aus den entsprechenden übersetzten Nachweisen Nr. 1 und 2 vom 31.3. und 30.6.2013 über jeweils BGN 15.000,00, in Summe 30.000,00, ergeben. Mit Umrechnungskurs 1,9558 würde sich eine Privatentnahme von 15.339,00 € ergeben und abzüglich eines Gewinnfreibetrages von 13 % ein steuerpflichtiger Gewinn von 13.344,93 €.

Damit würde sich eine Veränderung des steuerpflichtigen Eigenkapitals durch einen Anstieg von 265.164,66 € per 1.1.2013 auf 283.098,87 € ergeben und somit per se keine Nachversteuerung.

Wobei ohnehin erst ein Absinken des Eigenkapitals unter den Evidenzwert aus 2009 mit 191.046,23 eine Nachversteuerung bewirken könnte.

Es werde daher beantragt, für das Jahr 2013 keine Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 vorzunehmen.

Keinesfalls einverstanden wäre die Beschwerdeführerin mit einer Nachversteuerung von Beträgen, die nur aus einem Eigenkapitalabfall in vorhergegangenen Jahren hergeleitet werde.

Mit Schreiben vom 02.01.2020 wurde seitens des Finanzamtes mitgeteilt, dass im Dezember 2019 eine Besprechung des Prüfers mit dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin stattgefunden habe. Die Beträge des steuerlichen Vertreters konnten nicht nachvollzogen werden und würde nochmals die Meinung des Finanzamtes mitgeteilt: Nach § 11a Abs. 3 EStG sei eine Nachversteuerung vorzunehmen, wenn in **einem** der Inanspruchnahme der Begünstigung folgenden Jahr das Eigenkapital entnahmebedingt sinkt. Nachzuversteuern sei höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren begünstigt besteuert worden sei. Daraus sei eine vom Gesetz intendierte Kapitalbindung von sieben Jahren abzuleiten. Dies würde bedeuten, dass ab dem achten Jahr nach Inanspruchnahme der Begünstigung der "abgereifte" begünstigt besteuerte Betrag jedenfalls ohne Nachversteuerung entnommen werden könne. Ein Eigenkapitalabfall führe daher ab dem achten Jahr insoweit zu keiner Nachversteuerung, als er durch "abgereifte" begünstigte Eigenkapitalzuwächse desselben Jahres (oder eines Vorjahres) gedeckt sei (vgl. BFG 28.4.2014, RV/7100938/2014). Unschädlich entnommen könnten weiters Eigenkapitalzuwächse iSd § 11 Abs. 1 EStG 1988 aus Jahren nach der letztmaligen Inanspruchnahme der Begünstigung (ab 2010). Ungeachtet des

Auslaufens der Begünstigung mit 2009 seien daher für Zwecke der Nachversteuerung die Verhältnisse der Jahre 2010 bis 2016 unter dem Gesichtspunkt des § 11a EStG 1988 weiter bedeutsam. Die Nachversteuerung würde insoweit nicht eintreten, als ein allfälliger Eigenkapitalabfall durch "abgereifte" begünstigt besteuerte Beträge aus 2004 bis 2009 oder Eigenkapitalzuwächsen aus 2010 bis 2015 gedeckt sei, und diese nicht schon in Vorjahren zur Vermeidung der Nachversteuerung eines Eigenkapitalabfalles ab 2010 aufgebraucht worden seien.

Es sei daher ein Kapitalabfall in **einem** (nicht im nächstfolgenden!) Jahr der Inanspruchnahme der Begünstigung folgenden Jahr zu beachten. Für A G wäre die Überwachung/Überprüfung hinfällig, da er für sich selbst bereits im Jahr 2009 alle begünstigt besteuerten Beträge nachversteuert habe. Da es jedoch im Jahr 2012 durch die schenkungsweise Übertragung der Anteile seiner Kinder B, C und D zu einer Gesamtrechtsnachfolge gekommen sei, sei Herr G wieder "im Spiel". Seine drei Kinder hätten im Zeitraum 2004 bis 2009 folgende begünstigt besteuerten Beträge in Anspruch genommen:

B	87.912,96
C	90.692,32
D	43.965,09
daher gesamt	222.570,37

Im Jahr 2010 sei es zu eigenkapitalbedingten Nachversteuerungen in folgender Höhe gekommen:

B	40.089,99
C	31.619,97
D	15.847,45
daher gesamt	87.557,41

Somit würden in Summe 135.012,96 € zur Nachversteuerung übrig bleiben. Das "Kontrolljahr" des Finanzamtes sei das Jahr 2013, es werde daher Folgendes berücksichtigt:

Der Kapitalabfall in der KG gesamt (alle Kapitalkonten der Beteiligten) habe vom letzten Jahr der Inanspruchnahme (2009) bis zu "in einem der Inanspruchnahme folgenden Jahr der Begünstigung" (im konkreten Fall 2013) in Summe 357.382,52 € betragen.

Die begünstigt besteuerten Beträge aus 2004 seien im Jahr 2010 zur Gänze nachversteuert worden.

Ein Teil der begünstigt besteuerten Beträge aus 2005 sei im Jahr 2010 nachversteuert worden bzw. im Jahr 2013 bereits abgereift gewesen (d.h. nachversteuerungsunschädliche Entnahme zulässig).

Daher würden für den Gesamtrechtsnachfolger A G folgende offene Teilbeträge verbleiben:

von B	43.202,19
von C	45.981,55
von D	28.117,64
daher gesamt	117.301,28

Diese Beträge seien nach Ansicht der Abgabenbehörde zu Recht nachversteuert worden, sie würden sich auch mit den Passiva der Bilanz decken.

Mit Schreiben vom 07.01.2020 wurde seitens der steuerlichen Vertretung in Zusammenhang mit der Stellungnahme des Finanzamtes ausgeführt, dass kein Anlass bestehe, von der bisherigen Rechtsansicht und Beurteilung abzuweichen. Zu den dargestellten Beträgen würden im wesentlichen keine Abweichungen zur Darstellung der steuerlichen Vertretung gesehen. Es werde aber weiter kein Rechtsgrund für eine Nachversteuerung im Jahr 2013 gesehen (es werde ein Ausschluss der "Nachholung" eines Absinkens, das allenfalls 2012 zu einer Nachversteuerung hätte führen können, gesehen, keinen Eigenkapitalabfall aber konkret im Jahr 2013). Es werde auf die Ergänzung vom 30.10.2019 verwiesen, die verständlich und nachvollziehbar sei. Der strenge Periodenbezug der Gewinnbesteuerung würde immer zuerst eine Jahresbetrachtung erfordern (hier auch hinsichtlich eines eventuellen Absinkens des Eigenkapitals zwischen 1.1. und 31.12.), im Jahr 2012 würde bei A G sogar ein Anstieg von 228.932,19 auf 282.876,24 zu verzeichnen sei, im Jahr 2013 ebenso ein Anstieg auf 283.098,87. Erst wenn es in einem Jahr zu einem Abfall gekommen sei, würde eine Rückbetrachtung hin zum Ende des Jahres, in dem letztmalig die begünstigte Besteuerung in Anspruch genommen worden sei, erfolgen, was hier in beiden Jahren gar nicht erforderlich sei. Nur für die Schnittmenge aus beiden Betrachtungen würde sich eine Nachversteuerung ergeben.

Es werde ersucht im Erkenntnis festzuhalten, dass der Stand des steuerlichen Kapitalkontos von A G per 31.12.2012 265.164,56, per 31.12.2013 283.098,87 betragen habe, der Sollstand aus der Evidenz gemäß § 11a EStG mit Ablauf dieser Zeitpunkte aber bereits auf 191.046,23, dann per 1.1.2014 auf 176.238,87 gesunken sei (lt. Tabelle noch 191.046,23 zur Betrachtung am 31.12.2013 abzüglich Abreifung der Beträge aus 2006 bei C G 11.421,96 und bei B G 3.385,40).

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine Kommanditgesellschaft, die mit Gesellschaftsvertrag vom 21.09.1998 gegründet wurde. Im relevanten Zeitraum waren zunächst A G, B G, C G, D G und die G Vermögensverwaltungs GmbH Kommanditisten der Beschwerdeführerin.

Nach dem Tod von B G am ****2012 ging ihr Anteil je zur Hälfte an ihre Eltern E G und A G.

Mit Notariatsakt vom 29.10.2012 traten E G, C G und D G ihre Anteile unentgeltlich an A G ab und traten aus der Gesellschaft aus.

Von den Kommanditisten wurden bis 2009 begünstigt besteuerte Beträge iSd § 11a EStG 1988 geltend gemacht, welche im beschwerdegegenständlichen Zeitraum teils nachversteuert, teils abgereift und teils grundsätzlich noch nachversteuerungsrelevant waren.

Stand des Eigenkapitalkontos:

31.12.2009	655.820,39 €
31.12.2012	265.164,56 €
31.12.2013	283.098,87 €

Beweiswürdigung

Der Stand des Eigenkapitalkontos zum 31.12.2009 mit dem Betrag von 655.820,39 € ergibt sich unbestritten aus den vorgelegten Akten. Für die Stichtage 31.12.2012 und 31.12.2013 ergeben sich folgende Differenzen:

	Finanzamt	Beschwerdeführerin	Differenz
31.12.2012/ 01.01.2013	326.991,01 €	265.164,56 €	44.114,77 € 17.711,68 €
31.12.2013	298.437,87 €	283.098,87 €	15.339,00 €

Der steuerliche Vertreter hat im Rahmen des Erörterungstermines am 22.10.2019 ausgeführt, dass bei der Veranlagung 2012 eine Privatentnahme des A G iHv 44.114,77 € nicht berücksichtigt worden sei. Dieser Umstand sei dem Finanzamt bekanntgegeben worden. In der Folge sei der Feststellungsbescheid für 2012 mit Bescheid vom 31.10.2014 geändert und seien die Sonderbetriebseinnahmen mit 44.114,77 € angesetzt worden. Dieses Vorbringen spiegelt sich im rechtskräftigen Feststellungsbescheid für 2012 vom 31.10.2014 wider und wurde auch vom Finanzamt nicht in Abrede gestellt. Die Differenz von 17.711,68 € ergibt sich aus dem Umstand, dass die siebenjährige Eigenkapitalbindungsfrist für 2005 begünstigt versteuerte Beträge abgelaufen ist.

Mit Schriftsatz vom 30.10.2019 gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass im Jahr 2013 die erneute Berücksichtigung von Sonderprivatentnahmen bei A G in Höhe von 15.339,00 € durchzuführen sei. Zum Beweis dafür wurden übersetzte Nachweise über ausgezahlte Beträge der bulgarischen Tochterfirma vorgelegt.

Die Abgabenbehörde hat diesbezüglich kein Vorbringen erstattet.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes bestehen keine Zweifel hinsichtlich der Richtigkeit des Vorbringens und der Echtheit der vorgelegten Unterlagen.

Analog zum rechtskräftigen Feststellungsbescheid für 2012 sind daher auch für 2013 Sonderbetriebseinnahmen iHv 15.339,00 € anzusetzen. In der Folge ergibt sich daher per 31.12.2013 ein Eigenkapitalkonto in Höhe von 283.098,87 €.

Die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Zuständigkeit des Senates wurden mit Schreiben vom 10.02.2020 zurückgezogen.

Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 konnten für die Jahre 2004 bis 2009 natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100 000 €, begünstigt versteuern. 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.

§ 11a Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 105/2014 lautet:

„Sinkt in einem Wirtschaftsjahr innerhalb von sieben Veranlagungsjahren nach der letztmaligen Inanspruchnahme der Begünstigung in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist insoweit eine Nachversteuerung des begünstigten Betrages des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen. Dabei gilt:

1. Eine Nachversteuerung unterbleibt insoweit, als sie gedeckt ist in

a) begünstigt besteuerten Beträgen ab dem achten Jahr nach Inanspruchnahme der Begünstigung sowie

b) Eigenkapitalzuwächsen, die den Veranlagungszeiträumen 2010 bis 2015 zuzurechnen sind. Beträge nach lit. a bzw. b können nur einmal zum Unterbleiben der Nachversteuerung führen.

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

Gemäß § 124b Z 263 EStG 1988 ist § 11a Abs. 3 EStG idF BGBl. I Nr. 105/2014 erstmals bei der Veranlagung für das Jahr 2011 anzuwenden.

Rechtliche Erwägungen

Strittig ist gegenständlich, ob das Eigenkapital im Jahr 2013 gesunken ist und ob in diesem Fall eine Nachversteuerung in Höhe des Eigenkapitalabfalles zu erfolgen hat.

In diesem Zusammenhang ist zunächst zu klären, welcher Stichtag jeweils für den Vergleich heranzuziehen ist.

Die Abgabenbehörde geht davon aus, dass zu überprüfen ist, ob zwischen dem letzten Jahr der Beanspruchung der Begünstigung (= 2009) und dem Beschwerdejahr (= 2013) ein Kapitalabstieg eingetreten ist.

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, dass das Kapitalkonto des Beschwerdejahres (= 2013) mit dem Kapitalkonto des Vorjahres (= 2012) in Relation zu setzen ist.

Dass als Bezugsgröße für eine Nachversteuerung das Eigenkapital zum 31.12.2009 heranzuziehen ist, kann weder dem Gesetzestext noch den Gesetzesmaterialien entnommen werden (vgl. UFS vom 16.01.2013, RV/0661-S/12). Indirekt ist dies auch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu entnehmen, die besagt (VwGH vom

15.05.2019, Ra 2018/13/0047): *"Streitpunkt des Revisionsverfahrens ist die Frage, ob ein Sinken des Eigenkapitals auch zur Nachversteuerung führt, wenn sich die Reduktion nur auf einen vorausgegangenen Anstieg bezieht, für den der Steuerpflichtige das ihm in § 11a Abs. 1 EStG 1988 eingeräumte Wahlrecht nicht ausgeübt hat. Das Gesetz setzt in § 11a Abs. 3 erster Satz EStG 1988 zwar zunächst nur ein Sinken des Eigenkapitals im jeweiligen Wirtschaftsjahr voraus, es nimmt mit dem Ausdruck "Nachversteuerung" und den nachfolgenden Sätzen aber auf die vorangegangene begünstigte Besteuerung Bezug und es ist nicht erkennbar, dass dem Gesetzgeber dabei auch Fälle wie der hier vorliegende vor Augen standen. Dass dies nicht der Fall war, ergibt sich aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I Nr. 71, mit dem die (im Jahr 2009 ausgelaufene) Steuerbegünstigung eingeführt wurde. Die Nachversteuerung, heißt es dort, solle "im Falle des Abbaus der seinerzeit geförderten Eigenkapitalbildung" einsetzen (59 BlgNR 22. GP 264). Ein solcher Fall liegt nicht vor, wenn die geförderte Eigenkapitalbildung unangetastet bleibt und sich der Abbau in einem Folgejahr nur auf Teile eines in der Zwischenzeit eingetretenen weiteren Anstiegs bezieht, für den die Förderung nicht in Anspruch genommen wurde. Der Verzicht auf die Ausübung des diesbezüglichen Wahlrechts ist in dieser Hinsicht auch nicht mit einer Überschreitung der Höchstgrenze von EUR 100.000,-- gleichzusetzen, mit der der Gesetzgeber ein eigenes rechtspolitisches Ziel verfolgte (vgl. den Ausschussbericht, 111 BlgNR 22. GP 13: vorrangige Förderung kleiner und mittlerer Unternehmen). Fälle der zuletzt genannten Art können hier ebenso außer Betracht bleiben wie die für den Revisionsfall noch nicht maßgebliche Novellierung des § 11a Abs. 3 EStG 1988 durch das 2. AbgÄG 2014."*

Würde der Verwaltungsgerichtshof davon ausgehen, dass das Eigenkapital jenes Jahres, in dem die Begünstigung zuletzt herangezogen wurde, als Vergleichsjahr heranzuziehen sei, wären die Ausführungen des zitierten Erkenntnisses obsolet, da ja dann ein zwischenzeitig eingetretener Anstieg des Eigenkapitals gar nicht in die Betrachtung einfließen würde. Vielmehr macht die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine zweistufige Betrachtungsweise notwendig: Zum einen muss das Kapitalkonto zu einem bestimmten Stichtag mit dem Kapitalkonto zum 31.12. des Vorjahres verglichen werden. Ergibt sich bei dieser Betrachtung ein Absinken, muss das Kapitalkonto zum 31.12. jenes Jahres betrachtet werden, in dem die Begünstigung des § 11a EStG 1988 zuletzt in Anspruch genommen worden ist. Bei einem Absinken darunter, kommt eine Nachversteuerung in Betracht.

Im gegenständlichen Fall zeigt ein Vergleich der Kapitalkonten zum 31.12.2012 und zum 31.12.2013, dass kein Absinken feststellbar ist. Eine Nachversteuerung im Sinn des § 11a Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 105/2014 kommt somit nicht in Betracht.

Eine Auseinandersetzung mit dem weiteren Parteivorbringen erübrigt sich daher.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wie dargelegt wurde, findet die gegenständliche Entscheidung Deckung in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 11. Februar 2020