

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch A, über die Beschwerde vom 30. November 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom 14. November 2012, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im Streitjahr 2011 ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

In den Jahren 2004 bis 2009 hatte er die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11a EStG 1988 in Anspruch genommen.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 14. November 2012 führte das Finanzamt eine Nachversteuerung für gesunkenes Eigenkapital (Kapitalabfall) gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 mit einem Steuerbetrag von 3.133,05 € durch. Begründend führte es dazu aus, aufgrund des Absinkens des Kapitalkontos sei ein Betrag von 19.069,29 € zur Nachversteuerung herangezogen worden.

In der Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 30. November 2012 führte der steuerliche Vertreter des Bf. aus, entgegen der Auffassung des Finanzamts habe es tatsächlich kein Absinken des Eigenkapitals gegeben, das eine Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 begründen würde.

Der anteilige steuerliche Gewinn des Bf. habe im Jahr 2011 2.058,07 € betragen, abzüglich der Sonderbetriebsausgaben (Sozialversicherungsbeiträge 2011) verbleibe ein Verlust von 12.474,53 €.

Im Jahr 2011 habe der Bf. Entnahmen von 22.254,49 € und betriebsnotwendige Einlagen von 3.185,20 € getätigt. Rein rechnerisch sinke das Eigenkapital im Jahr 2011 zwar um 19.069,29 €, aber es sinke nicht unter den für die begünstigte Besteuerung in den Jahren 2006 bis 2009 relevanten Stand. Das Absinken resultiere aus der (im Jahr 2011 erfolgten) Entnahme des Gewinnes 2010.

In den Jahren 2006 bis 2009 seien insgesamt 164.136,30 € der begünstigten Besteuerung nach § 11a EStG 1988 unterworfen worden.

Im Jahr 2010 sei, wie bereits in den Jahren davor, Eigenkapital im Unternehmen belassen worden. Im Jahr 2010 sei das Eigenkapital um 67.563,78 € angestiegen. Dieser steuerlich nicht begünstigte Anstieg des Eigenkapitals könne natürlich ohne eine Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 vom Bf. in den Folgejahren wieder entnommen werden. Erst wenn die Entnahmen des Bf. diesen Eigenkapitalanstieg überstiegen und somit der Stand des Eigenkapitals unter den Wert vom 31. Dezember 2009 sinke, wäre eine Nachversteuerung nach § 11a EStG 1988 vorzunehmen.

Beantragt werden daher, die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2011 erklärungsgemäß vorzunehmen und keine Nachversteuerung gemäß § 11a leg. cit. durchzuführen.

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerdevorentscheidung) vom 26. Februar 2013 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

Im gegenständlichen Fall sei das Eigenkapital im Jahr 2011 ohne Beachtung des Verlustes um 19.069,29 € gesunken. In der Berufung werde angeführt, dass der Tatbestand der Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 nicht erfüllt sei. Das Eigenkapital sei im Jahr 2010 um 67.563,78 € angestiegen und daher könne dieser steuerlich nicht begünstigte Anstieg ohne Nachversteuerung nach § 11a leg. cit. jederzeit entnommen werden. Durch die letztmalige Inanspruchnahme der Begünstigung im Jahr 2009 sei die Bezugsgröße für eine Nachversteuerung das Eigenkapital zum 31. Dezember 2009.

Wenn aber auf eine begünstigte vorgezogene pauschale Nachversteuerung mit einem Steuersatz von 10% verzichtet werde (§ 124b Z 154 EStG 1988), komme es zu keiner Entledigung der Nachversteuerungshängigkeit. Es gälten somit im Falle eines entnahmebedingten Absinkens des Eigenkapitals im Beobachtungszeitraum die Nachversteuerungsbestimmungen gemäß § 11a Abs. 3 bis 6 EStG 1988 ab dem Jahr 2010 und Folgejahre.

Nehme der Steuerpflichtige die begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne im Jahr 2009 in Anspruch, so unterliege er innerhalb des siebenjährigen Zeitraums ab Inanspruchnahme der Begünstigung einer Entnahmebeschränkung. Der Steuerpflichtige dürfe bis 2016 maximal nur so viel entnehmen, wie der Gewinn ausgemacht habe, andernfalls komme es zur Nachversteuerung mit dem Hälftesteuersatz.

Da der Gesetzestext im § 11a Abs. 3 EStG 1988 auf einen Eigenkapitalabfall in einem folgenden Wirtschaftsjahr und nicht auf einen Eigenkapitalabfall in einem bestimmten Wirtschaftsjahr abstelle, sei die Berufung abzuweisen gewesen.

In seinem Vorlageantrag vom 7. März 2013 führte der steuerliche Vertreter aus, der Förderung des Eigenkapitalzuwachses werde eine „Entförderung“ bei späterem Eigenkapitalabbau zur Seite gestellt. Dies solle in der Weise bewerkstelligt werden, dass im Falle des Abbaus der seinerzeit geförderten Eigenkapitalbildung eine Nachversteuerung einsetze. Diese bestehe darin, dass der Betrag der Eigenkapitalminderung gewinnerhöhend anzusetzen sei und mit dem ermäßigten Steuersatz des § 37 Abs. 1 EStG 1988 erfasst werde. Eigenkapitalabbau sei dabei die „Vorzeichenumkehrung“ des Eigenkapitalanstiegs (also die Entnahmen abzüglich betriebsnotwendiger Einlagen überstiegen den Gewinn). Eigenkapitalminderungen aufgrund von Verlusten würden dabei allerdings ausgeblendet. Als Maßnahme einer nachträglichen „Entförderung“ sei die Nachversteuerung überdies mit der Summe der innerhalb der letzten sieben Wirtschaftsjahre geförderten - dh. mit dem ermäßigten Satz versteuerten - Gewinne begrenzt (vgl. dazu *Doralt*, Kommentar EStG, Aktuelle Hinweise zu § 11a).

Daraus gehe eindeutig hervor, dass eine Nachversteuerung nach § 11a EStG 1988 erst dann zu erfolgen habe, wenn das Eigenkapital unter den begünstigt geförderten Stand per 31. Dezember 2009 falle. Eine andere Interpretation würde es unterbinden, dass nicht begünstigt besteuerte „Vorjahresgewinne“ aus Perioden, die nach dem Auslaufen der Begünstigungsregelung gemäß § 11a EStG 1988 (somit nach dem 31. Dezember 2009) lägen, entnommen werden könnten, ohne durch eine ungesetzliche Zusatzbesteuerung von bereits ordnungsgemäß versteuerten Gewinnen von Wirtschaftsjahren nach dem 31. Dezember 2009 belastet zu sein.

Beantragt wurden die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und ein Verfahren vor dem gesamten Berufungssenat.

Am 8. Mai 2013 wurde das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Im Bezug habenden Vorlagebericht beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Mit Telefax vom 20. April 2020 zog der steuerliche Vertreter den Antrag auf eine mündliche Beschwerdeverhandlung und ein Verfahren vor dem gesamten Senat zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen übersteigt. Einlagen sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

§ 11a Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 24/2007 lautet:

„(3) Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist insoweit eine Nachversteuerung 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. 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.“

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

„(3) 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 1988 idF BGBl. I Nr. 105/2014 erstmals bei der Veranlagung für das Jahr 2011 anzuwenden.

Der Bf. erzielte im streitgegenständlichen Jahr 2011 ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb; er ermittelt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. In den Jahren 2004 bis 2009 hatte er die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne gemäß

§ 11a EStG 1988 in Anspruch genommen (2004: 13.941,06 €; 2005: 42.794,78 €; 2006: 34.040,80 €; 2007: 81.597,56 €; 2008: 27.869,92 €; 2009: 20.628,02 €).

Im gegenständlichen Fall ist das Eigenkapital im Jahr 2010 um 67.563,78 € angestiegen (lt. rechtskräftigem Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 11. Jänner 2012 betrugen die Einkünfte des Bf. aus Gewerbebetrieb in 2010 46.968,67 €).

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2011 nahm das Finanzamt in Höhe eines Eigenkapitalabfalls von 19.069,29 € eine Nachversteuerung gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 in der damals geltenden Fassung vor.

Streit zwischen den Parteien des gegenständlichen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht darüber, ob diese Nachversteuerung zu Recht erfolgt ist.

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichtes Folgendes festzuhalten:

Das Finanzamt ist zwar zu Recht von einem Eigenkapitalabfall von 19.069,29 € in 2011 ausgegangen; da aber die Regelung des § 11a Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 105/2014 gemäß § 124b Z 263 EStG 1988 rückwirkend ab der Veranlagung für 2011 gilt (siehe oben) und daher im vorliegenden Fall anzuwenden ist, hat *keine* Nachversteuerung für das Jahr 2011 stattzufinden.

Gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 105/2014 *unterbleibt* nämlich eine Nachversteuerung nunmehr insoweit, als sie in begünstigt besteuerten Beträgen ab dem achten Jahr nach Inanspruchnahme der Begünstigung *sowie in Eigenkapitalzuwächsen, die den Veranlagungszeiträumen 2010 bis 2015 zuzurechnen sind, gedeckt ist.* [...] *Die Neuregelung gilt ab der Veranlagung für 2011* (Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2017, § 11a Rz 26, unter Verweis auf BFG 15.4.2015, RV/7101679/2013, BFG 7.5.2015, RV/4100450/2013, EStR 2000 Rz 3860i. Siehe dazu auch *Kanduth-Kristen/Komarek*, Nachversteuerung begünstigt besterter Gewinne gemäß § 11a Abs. 3 EStG, SWK 3/2015, 108: „Rückwirkend ab der Veranlagung 2011 wurde in § 11a Abs. 3 EStG idF des 2. AbgÄG 2014 [= BGBl. I Nr. 105/2014] klargestellt, dass begünstigt besteuerte Gewinne nach Ablauf der siebenjährigen Kapitalbindungsdauer *sowie Eigenkapitalzuwächse aus Zeiträumen nach 2009 stets steuerneutral entnommen werden können*“).

Nach den Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum 2. AbgÄG 2014 soll die Änderung des § 11a Abs. 3 EStG 1988 gesetzlich klarstellen, dass eine Nachversteuerung für jene Beträge unterbleibt, die nach dem Auslaufen der Begünstigung, somit ab 2010, nach Maßgabe des § 11a Abs. 1 leg. cit. der begünstigten Besteuerung zugänglich wären, aber nicht mehr begünstigt sind. Dies bewirkt im Ergebnis, dass diese nicht mehr begünstigten Beträge in diesem Sinn erstmalig ab 2011 "nachversteuerungsfrei entnommen werden" können (Z 1 lit. b). Soweit die Beträge in einem Vorjahr die Nachversteuerung unterdrückt haben, stehen sie in den Folgejahren nicht mehr zur Verfügung.

Im vorliegenden Fall erfolgte im Jahr (Veranlagungszeitraum) 2010 ein Anstieg des Eigenkapitals um 67.563,78 €, sodass gemäß den obigen Ausführungen der gegenständliche Eigenkapitalabfall von 19.069,29 € zum 31. Dezember 2011 jedenfalls im Eigenkapitalzuwachs 2010 gedeckt ist.

Eine Nachversteuerung im Jahr 2011 unterbleibt daher und der Beschwerde ist in Hinblick auf die geänderte Rechtslage Folge zu geben (siehe dazu nochmals BFG 15.4.2015, RV/7101679/2013).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011)

Unzulässigkeit 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine (ordentliche) Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz ergibt.

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 iVm § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Wien, am 23. April 2020