

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***RI*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. Jänner 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 2. Dezember 2013 betreffend Einkommensteuer 2009 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer beim Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) für den Zeitraum 2008 bis 2009 durchgeführten Außenprüfung betreffend Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Zusammenfassende Meldung wurde folgende steuerliche Feststellung getroffen:

*„Das Einzelunternehmen ***1*** wurde mit Vertrag vom 3. Juni 2009 rückwirkend zum Stichtag 1.1.2009 in die ***2*** eingebracht.*

Es wurde eine Passivpost gem. § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG für Barentnahmen iHv € 56.500,00 gebildet. Außerdem wurden Teile des Betriebsvermögens gem § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG iHv € 75.798,21 zurückbehalten. Dies ergibt in Summe Maßnahmen gem § 16 Abs 5 UmgrStG iHv € 132.298,21.

Die anlässlich einer Einbringung nach Art III UmgrStG rückbezogenen Maßnahmen sind sowohl für die Frage der Inanspruchnahme der Begünstigung als auch für die Frage einer Nachversteuerung wegen Absinkens des Eigenkapitals gem § 11a (3) EStG im letzten Wirtschaftsjahr vor der Einbringung als Entnahmen zu berücksichtigen.

Es ist daher im Jahr 2009 ein Betrag iHv € 37.454,08 nachzuversteuern

Begünstigt besterter Gewinne

2006: € 5.340 x 15,32% = € 818,09

2007: € 21.229,79 x 14,99% = € 3.181,28

2008: € 10.884,29 x 15,66% = € 1.703,94

Aufgrund dieser Feststellung wurde der Einkommensteuerbescheid 2009 von der belangten Behörde gem § 293b BAO berichtigt (Nachversteuerung § 11a EStG 1988 iHv € 5.703,31).

Mit Beschwerde vom 17. Jänner 2014 wurde die ersatzlose Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 mit folgender Begründung beantragt:

Die Behörde begründet die Festsetzung mit dem Absinken des Eigenkapitals gem. § 11a Abs. 3 EStG.

Dem sind jedoch die Ausführungen in Rzz. 3860o entgegen zu halten. Demzufolge kommt es im Fall einer Einbringung nach Art. III UmgrStG "vorbehaltlich des Vorpunktes" zu keiner Nachversteuerung der in den letzten sieben Wirtschaftsjahren vom Einbringenden in Anspruch genommenen Eigenkapitalbegünstigungen. Die übernehmende Körperschaft in von der Anwendung des § 11a EStG 1988 (und damit auch von der Nachversteuerung der vom Einbringenden in Anspruch genommenen Begünstigungen) ausgeschlossen.

Im "Vorpunkt" wird angeführt, Entnahmen und Einlagen wären im Rückwirkungszeitraum dem Einbringenden zuzurechnen. So sehen es zumindest die EStR vor, welche jedoch keine normative Wirkung entfalten können.

Da aber die tatsächlichen Vorgänge gem. § 16 Abs. 5 UmgrStG zeitlich im Jahr 2009 und somit zur Gänze im buchhalterischen Bereich der GmbH liegen - welche ja von der Anwendung ausgeschlossen ist - erscheinen die Bestimmungen des § 11a EStG im Jahr 2009 zeitlich nicht mehr anwendbar, und wäre daher eine Nachversteuerung im Jahr 2009 ausgeschlossen.

Am 20. Jänner 2014 erließ die belangte Behörde die abweisende Beschwerdeentscheidung mit folgender Begründung:

Strittig ist, ob die im Rahmen einer Einbringung des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers zum Stichtag 1.1.2009 (Vertrag vom 3.6.2009) vorgehaltenen vorbehaltenen Entnahmen gem. § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG iHv € 56.500 sowie die Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern gemäß § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG iHv € 132.298,21 zu einem Eigenkapitalabfall im Jahr 2009 geführt haben oder nicht. Der VwGH hat mit Erk. vom 24.2.2011, 2011/15/0029, ausgesprochen, dass vorbehaltene Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 UmgrStG dem Einbringenden - und somit nicht wie in der Beschwerde vorgebracht der übernehmenden Gesellschaft - als Entnahmen zuzurechnen sind und das Ausmaß des nach § 11a EStG 1988 zu steuernden Gewinnes mindern. Dies gilt gleichermaßen für die Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gem. § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG (vgl. Bruckner in FS Wiesner, 103 (115) sowie Heiderer in taxlex 2005, 556, unter Punkt 1.c: "Es liegt durch das Zurückbehalten beim Einbringenden somit eine (letztmalige) Entnahme vor, die bei der Ermittlung der Eigenkapitalveränderung iSd § 11a EStG zu berücksichtigen ist.").

Im Vorlageantrag vom 07.02.2014 wird begründend ausgeführt, es sei unbillig, Entnahmen gem. § 16 Abs. 5 UmgrStG – welche tatsächlich erst im Jahr 2009 erfolgten – auf den Einbringungsstichtag zurück zu beziehen, obwohl diese Entnahmen im Jahr 2009 gemacht worden seien und in der GmbH im Zeitraum der getätigten Entnahmen ein Gewinn erzielt worden und somit ein Eigenkapitalanstieg gegeben gewesen sei.

Am 13.02.2014 wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde am 01.09.2021 zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Einbringungsvertrag vom 03.06.2009 brachte der Beschwerdeführer ***1*** sein Einzelunternehmen ***1*** eU, **FN*** rückwirkend mit 1.1.2009 gem Art III UmgrStG in die ***2*** ein.

In den Jahren 2006 bis 2008 hat der Bf für das eingebrachte Einzelunternehmen von der begünstigten Besteuerung nicht entnommener Gewinne gem § 11a EStG 1988 im Gesamtausmaß von € 37.454,08 Gebrauch gemacht.

Für die in der Zeit vom Einbringungsstichtag bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigten Entnahmen wurde entsprechend Punkt 3 Abs 1a des gegenständlichen Einbringungsvertrages eine Passivpost iSd § 16 Abs 5 Z 1 UmGrStG iHv € 56.500 gebildet. Darüber hinaus wurden gemäß Punkt 4 Abs 4 des Einbringungsvertrages Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Gesamtbetrag von € 75.798,21 gem. § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtliche Grundlagen

Gemäß **§ 11a Abs 1 EStG 1988** in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung *können natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, 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 (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. 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.*

Nach **§ 11a Abs 3 EStG 1988** ist *insoweit eine Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes nach § 37 Abs 1 vorzunehmen, als in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital sinkt. 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.*

Nach **§ 11a Abs 5 EStG 1988** ist *im Falle der Übertragung eines Betriebes die Nachversteuerung insoweit beim Rechtsnachfolger vorzunehmen, als es zu einer Buchwertfortführung kommt.*

Gemäß **§ 4 Abs 1 EStG 1988** sind *Entnahmen alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter).*

Grundsätzlich sind die Einkünfte des Einbringenden gemäß § 14 Abs 2 UmgrStG so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre. Vorgänge nach dem Stichtag sind bereits der übernehmenden Gesellschaft zuzurechnen. Ausgenommen davon sind Korrekturen nach § 16 Abs 5 UmgrStG.

§ 16 Abs 5 UmgrStG idF 2009 normiert dazu:

„Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:

1. *Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.*
2. *Neben der in Z 1 genannten Passivpost kann eine weitere Passivpost für vorbehaltene Entnahmen in folgender Weise gebildet werden:*
 - *Auszugehen ist vom positiven Verkehrswert am Einbringungstichtag (§ 12 Abs. 1).*
 - *Sämtliche Veränderungen auf Grund der Inanspruchnahme der Z 1, Z 3 und Z 4 und der nicht nach Z 1 rückbezogenen Entnahmen sind zu berücksichtigen, sofern diese Veränderungen insgesamt zu einer Verminderung des Verkehrswertes führen.*
 - *Der sich danach ergebende Betrag ist höchstens in Höhe von 50% anzusetzen.*
3. *Bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages können vorhandene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einschließlich mit ihnen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital und vorhandene Verbindlichkeiten zurückbehalten werden. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Wirtschaftsgütern und Fremdkapital ist jedenfalls nicht mehr gegeben, wenn die Wirtschaftsgüter am Einbringungstichtag bereits länger als sieben Wirtschaftsjahre durchgehend dem Anlagevermögen zuzuordnen waren. Das Zurückbehalten gilt durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungstichtages getätigte Entnahme beziehungsweise Einlage, sofern der Vorgang nicht unter Z 4 fällt.*

.....

Rechtliche Erwägungen

Rückbezogene Entnahmen nach § 16 Abs 5 Z 1 bis 3 UmgrStG stellen nach ständiger Rechtsprechung Entnahmen nach § 11a EStG 1988 dar, die zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung führen können (Jakom ¹⁰/ Kanduth-Kristen § 11a Rz 37 mwN). Sie vermindern das Eigenkapital zum Einbringungstichtag und gelten mit Ablauf dieses Stichtages als entnommen; sie sind daher bei der Berechnung des Eigenkapitalabfalles jenes Wirtschaftsjahres, das mit dem Einbringungstichtag endet, zu berücksichtigen und zu diesem Zeitpunkt dem Einbringenden zuzurechnen (BFG 24.9.2014, RV/5100868/2011; UFS 1.3.2012, RV/0046-S/11; UFS 19.1.2012, RV/0334-F/09; VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029).

Dies hat auch der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 24.2.2011, 2011/15/0029, betreffend unbare Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG idF vor Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 2005, BGBl I 161/2005, bestätigt.

Im gegenständlichen Fall hatte der Bf im Zusammenhang mit den Gewinnen der Jahre 2006 bis 2008 eine begünstigte Besteuerung gemäß § 11a EStG im Ausmaß von insgesamt € 37.454,08 geltend gemacht.

In der Einbringungsbilanz zum 1.1.2009 wurde eine Passivpost für Entnahmen gemäß § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von € 56.500,00 ausgewiesen. Darüber hinaus wurden ehemals betrieblich genutzte Liegenschaftsteile und Vermögensgegenstände im Wert von € 75.798,21 gem. § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten.

Einbringungsstichtag war nach dem Vertragswortlaut des Einbringungsvertrages vom 3.6.2009 unbestrittenermaßen der 1. Jänner 2009.

Gemäß § 14 Abs. 2 UmgrStG erfolgt der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages.

Auch in Punkt 4. des Einbringungsvertrages vom 03.06.2009 wird explizit darauf hingewiesen, dass die Vermögensgegenstände durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungsstichtages als entnommen gelten.

Das Absinken des Kapitalkontos durch die Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG bzw. der Vermögensübergang wurden sohin mit Ablauf des 1. Jänner 2009 (=Einbringungsstichtag) bewirkt.

Dem Beschwerdevorbringen, dass die tatsächlichen Vorgänge gem § 16 Abs 5 UmgrStG zeitlich im Jahr 2009 und somit zur Gänze im buchhalterischen Bereich der GmbH lägen, welche von der Anwendung des § 11a EStG ausgeschlossen sei, kann nicht gefolgt werden. § 16 Abs 5 Z 1 und 3 normieren ausdrücklich, dass *„Vorgänge als mit Ablauf des Einbringungsstichtages als getätigt gelten, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden“* bzw. dass, *„das Zurückbehalten durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigte Entnahme gilt.“*

Der Betrieb wurde zwar in die GmbH eingebracht, der Bf bleibt jedoch als eigenständiges Steuersubjekt bestehen und sind bei diesem, Entnahmen im Zuge der Einbringung nach Art III UmgrStG gemäß § 11a Abs 3 EStG nachzuversteuern.

Aufgrund obiger Ausführungen kann in der Nachversteuerung der begünstigt besteuerten Gewinne aus den Vorjahren gemäß § 11a EStG 1988 beim Einbringenden unter Anwendung des begünstigten Steuersatzes keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Das Beschwerdebegehren war daher als unbegründet abzuweisen.

3.1. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil zur beschwerdegegenständlichen Problematik eine einheitliche BFG-Entscheidungspraxis vorliegt (UFS 19.1.2012, RV/0334-F/09; UFS 9.6.2010, RV/0301-G/09), die auch bereits vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt wurde (VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029).

Linz, am 7. September 2021