

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch StbGmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 29. August 2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wie mit Berufungsvorentscheidung abgeändert.

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

## Entscheidungsgründe

Das Finanzamt erließ den beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2011, Berichtigung gemäß § 293b BAO, mit nachstehender Berichtigung:

Nachversteuerung § 11a EStG 1988: 12.749,38 €

Dies mit folgender Begründung:

"Die Nachversteuerung erfolgt in der Weise, dass der Betrag der Eigenkapitalminderung - isoliert vom Einkommen des Jahres des Eigenkapitalabfalls - mit dem Hälftesteuersatz jenes Jahres versteuert wird, in dem die ursprüngliche Begünstigung in Anspruch genommen worden ist. Der auf diese Weise ermittelte Nachversteuerungsbetrag ist der Einkommensteuerschuld des Jahres des Eigenkapitalabfalls hinzuzurechnen. Der Nachversteuerungsbetrag ist bei Ermittlung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage des Jahres des Eigenkapitalabfalls nicht einkommenserhöhend anzusetzen und hat auch keine Auswirkung auf den Steuersatz des Jahres der Nachversteuerung."

Das als Beschwerde geltende Rechtsmittel der Berufung wurde begründet wie folgt:

"In diesem Bescheid wurde Ihrerseits eine Nachversteuerung gem. § 11a EStG 1988 vorgenommen und ein nachzuzahlender Betrag von € 12.749,00 festgesetzt. Wie Sie aus den von uns übersandten Unterlagen ersehen können, hat es zwar einen Eigenkapitalabfall gegeben, jedoch nur für nicht entnommene Gewinne des Jahres 2005 für die keine steuerliche Begünstigung in Anspruch genommen wurde. Der nicht entnommene Gewinn in diesem Jahr betrug € 223.154,00, davon wurde für 100.000,00 die Steuerbegünstigung in Anspruch genommen. Es verbleiben somit noch zur freien Entnahme 123.154,60, wovon diese von Ihnen nachversteuerten 12.749,38 entnommen wurden. Weiters wurde dieser Betrag ihrerseits nicht als Bemessungsgrundlage genommen, sondern zur Gänze als Einkommensteuer festgesetzt. Wir beantragen daher,

die Aufhebung dieses Bescheides und Festsetzung der Einkommensteuer für 2011 wie in ihrem Bescheid vom 1. Juni 2012."

Das Finanzamt änderte den Bescheid mit Berufungsvorentscheidung (zugunsten der Beschwerdeführerin [Bf.]) ab und berücksichtigte die Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 in Höhe von € 3.040,73.

Die Bescheidbegründung lautet:

"§ 11a Abs. 3 dritter Satz bestimmt, dass 'die Nachversteuerung zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen ist'. Aufgrund dieser Bestimmung ergibt sich, dass ein 'nachversteuerungsrelevanter Eigenkapitalabfall primär als Entnahme von in vergangenen Jahren begünstigten Gewinnen gewertet wird, auch wenn § 11a auf den Anstieg des Eigenkapitals in der Vergangenheit aufgrund der Deckelung mit € 100.000,- nicht zur Gänze zur Anwendung kam' (vgl. UFSK vom 24.08.2009, RV/0376-K/07 und Kanduth-Kristen in JAKOM, EStG, 6. Auflage, § 11a Tz 28). Nicht begünstigte thesaurierte Gewinnbestandteile können in den Folgejahren demnach nicht entnommen werden, ohne dass es zu einer Minderung des begünstigen Eigenkapitalanstiegs kommt.

Der Gesetzeswortlaut der zitierten Norm lässt klar erkennen, dass der Gesetzgeber bei eintretender Eigenkapitalminderung eine Nachversteuerung jener in der Vergangenheit, dh. in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren, begünstigt besteuerten Beträge im Ausmaß des Absinkens des Eigenkapitals herbeiführen wollte.

Für die von der Berufungswerberin ventilierte vorrangige Verrechnung des Eigenkapitalabfalles mit nicht begünstigten Gewinnanteilen aus Vorzeiträumen bleibt somit in Ansehung der in § 11a Abs. 3 EStG 1988 gewählten Diktion kein Raum. Im Jahr 2011 ergibt sich somit ein Eigenkapitalabfall iHv. € 12.749,38, welcher auch die Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung darstellt. Der Nachversteuerungsbetrag ist daher - bei einem Steuersatz von 23,85% - auf € 3.040,73 abzuändern."

Der Vorlageantrag wurde eingebbracht wie folgt:

"Mit Ihrer zusätzlichen Begründung vom 10.10.2013 wurde argumentiert, dass (die Bf.) nicht berechtigt ist, Entnahmen die nicht steuerbegünstigten Eigenkapitalanstieg betreffen zu entnehmen ohne dafür eine Nachversteuerung in Kauf nehmen zu müssen. Dies würde bedeuten, dass sobald der Halbsteuersatz gem. § 11a EStG in Anspruch genommen wird, die (Bf.) auch über jene Einkünfte nicht mehr frei verfügen kann, für die wie bereits erwähnt, keine Steuerbegünstigung in Anspruch genommen wurde. Wir können aus dem genannten § nicht entnehmen, dass dies vom Gesetzgeber so vorgesehen wäre und beantragen daher die Entscheidung über unsere Berufung in der nächst höheren Instanz."

#### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

§ 11a in der Fassung BGBl I Nr. 24/2007 bestimmt:

- (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 (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.
- (2) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können nur die Gesellschafter die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Der Betrag von 100 000 € (Abs. 1) ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Die begünstigte Besteuerung ist nicht zulässig, wenn der Mitunternehmer die Beteiligung in einem Betriebsvermögen eines Betriebes hält, für den der laufende Gewinn ganz oder teilweise unter Anwendung des Abs. 1 begünstigt besteuert werden kann, oder dem ein Gewinnanteil zugeht, der gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt wurde.
- (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.
- (4) Sind in einem Wirtschaftsjahr, in dem aus diesem Betrieb ein Verlust entsteht, die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gegeben, kann der nachzuversteuernde Betrag wahlweise mit dem Verlust ausgeglichen oder nachversteuert werden. Im Falle einer Nachversteuerung ist der Nachversteuerungsbetrag gleichmäßig auf das laufende und das folgende Wirtschaftsjahr zu verteilen.
- (5) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist die Nachversteuerung insoweit beim Rechtsnachfolger vorzunehmen, als es zu einer Buchwertfortführung kommt.

(6) Wechselt der Steuerpflichtige von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auf eine andere Gewinnermittlung, ist eine Nachversteuerung gemäß Abs. 3 bis 5 vorzunehmen. Die Nachversteuerung unterbleibt, soweit und solange für jedes Wirtschaftsjahr innerhalb des Nachversteuerungszeitraums durch geeignete Aufzeichnungen nachgewiesen wird, dass kein Sinken des Eigenkapitals eingetreten ist. Erfolgt kein Nachweis, ist die Nachversteuerung in jenem Wirtschaftsjahr vorzunehmen, für das kein Nachweis erbracht wird.

(7) Der Anstieg des Eigenkapitals ist insoweit zu kürzen, als das Eigenkapital im Kalenderjahr 2003 außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres sinkt. Dabei ist auf Entnahmen (§ 4 Abs. 1) und betriebsnotwendige Einlagen (§ 4 Abs. 1) des Kalenderjahrs 2003, die außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres anfallen, sowie den anteiligen Gewinn des Kalenderjahrs 2003 abzustellen. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind. Der anteilige Gewinn des Kalenderjahrs 2003 ist wie folgt zu ermitteln: Der bei der Veranlagung 2003 zu erfassende Gewinn ist durch die Anzahl der Monate, für die dieser Gewinn ermittelt wurde, zu teilen (anteiliger Monatsgewinn). Der anteilige Monatsgewinn ist mit der Anzahl der Monate des Kalenderjahrs 2003, die nicht einem bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, zu multiplizieren. Angefangene Monate gelten dabei als ganze Monate.

Zielsetzung der Bestimmung des § 11a EStG 1988 ist die Förderung der Eigenkapitalbildung von Unternehmungen. Art. 39 Z 7 der ergangenen EB zur RV (59 der Beilagen XXII. GP) führt zum Punkt "Nachversteuerung" 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). Eigenkapitalmindungen aufgrund 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 Steuersatz versteuerten - Gewinne begrenzt. Sollten in einem Verlustjahr Entnahmen vorliegen, so führt zwar der Eigenkapitalabbau, insoweit er auf den Verlust zurückzuführen ist, zu keiner Nachversteuerung, wohl aber der anteilige entnahmefreiebedingte Eigenkapitalabbau. In

einem solchen Fall kann allerdings der Jahresverlust mit dem Nachversteuerungsbetrag "ausgeglichen" werden. [...]."

Heinrich führt in Doralt et.al. EStG, § 11a Tz 20, aus:

Auch Entnahmen von einbehaltenen Gewinnen, für die die Begünstigung nach § 11a nicht in Anspruch genommen werden konnten (etwa aufgrund der Deckelung iHv 100.000 €), führen zu einem Eigenkapitalabfall. Kommt es innerhalb des siebenjährigen Beobachtungszeitraumes entnahmebedingt zu einem Kapitalabfall, so sind die begünstigten Gewinne nachzuversteuern (vgl. Tz 43f). Dieser Umstand lässt eine Planung des privaten Kapitalbedarfs, der durch Entnahmen gedeckt werden soll, als zweckmäßig erscheinen. Die Auswirkungen unterschiedlicher Entnahmezeitpunkte auf den - in einer periodenübergreifenden Sicht - daraus resultierenden Umfang der Inanspruchnahme der Halbsatzbegünstigung für Gewinne zeigt das folgende Beispiel:

	Einmalige Entnahme in Periode 2		Auf Periode 1 und 2 verteilte Entnahmen	
	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 1	Jahr 2
Gewinn	140.000	50.000	140.000	50.000
Entnahme	0	100.000	50.000	50.000
Eigenkapitalanstieg/-abfall	140.000	-50.000	90.000	0
Begünstigter Gewinn § 11a	100.000	0	90.000	0
Nachversteuerungsbetrag	0	50.000	0	0
Begünstigte Gewinne insges.	50.000		90.000	

Kanduth-Kristen führt im JAKOM, EStG, 2011, § 11a Rz 28, aus:

Die Nachversteuerung ist nach EStR 3860c zum frühesten Zeitpunkt vorzunehmen.

Ein nachversteuerungsrelevanter Eigenkapitalabfall wird primär als Entnahme von in vergangenen Jahren begünstigt besteuerten Gewinnen gewertet, auch wenn § 11a auf den Anstieg des Eigenkapitals in der Vergangenheit aufgrund der Deckelung mit € 100.000,- nicht zur Gänze zur Anwendung kam.

Der unabhängige Finanzsenat schloss sich dieser Rechtsansicht in seiner Entscheidung vom 24.08.2009, RV/0376-K/07, betreffend eine Nachversteuerung im Einkommensteuerbescheid für 2006 im Zusammenhang mit einem im Jahre 2004 erklärten Gewinn von € 135.574,87 und einer gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 mit einem Teilbetrag von € 100.000,- erfolgten begünstigten Besteuerung, an; ebenso in seiner Entscheidung vom 17.08.2009, RV/0326-K/07.

Gegenständlich besteht Streit darüber, ob der im Jahr 2011 infolge Entnahmen ausgewiesene Eigenkapitalabfall (€ 12.749,38) zu einer Nachversteuerung iSd § 11a Abs. 3 EStG 1988 führt.

Gemäß § 11 a EStG ist die Nachversteuerung zum frühesten Zeitpunkt vorzunehmen. Aufgrund dieser Bestimmung ergibt sich entsprechend den zitierten Rechtsausführungen, dass ein nachversteuerungsrelevanter Eigenkapitalabfall primär als Entnahme von in vergangenen Jahren begünstigten Gewinnen gewertet wird, auch wenn § 11a auf den Anstieg des Eigenkapitals in der Vergangenheit aufgrund der Deckelung mit € 100.000,- nicht zur Gänze zur Anwendung kam.

Die Nachversteuerung wird dadurch bewirkt, dass der Betrag der Eigenkapitalminderung gewinnerhöhend anzusetzen und mit dem ermäßigten Steuersatz des § 37 Abs. 1 zu erfassen ist. Hofstätter/Zorn/Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 11a, sprechen in diesem Zusammenhang vom "doppelten Halbsatzverfahren".

Die Vorgangsweise des Finanzamtes steht im Einklang mit der übereinstimmenden Literatur und Judikatur.

Aus den angeführten Gründen war dem Begehren die Anerkennung zu versagen.

Es war daher spruchgemäß (wie mit Berufungsvorentscheidung) zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision auf Grund der dargestellten eindeutigen Rechtslage und der einschlägigen Rechtsprechung nicht zulässig.

Wien, am 8. Februar 2016