



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Corti & Partner GmbH, 8010 Graz, Andreas-Hofer-Platz 17, vom 24. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldbach vom 22. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Einbringungsvertrag vom 21. Juni 2010 brachte der Berufungswerber (Bw.) sein Einzelunternehmen rückwirkend zum Stichtag 30. September 2009 gem. Art. III UmgrStG in die A. GmbH ein.

In der Einbringungsbilanz zum 30. September 2009 wurden bare Entnahmen gem. § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von 46.174,72 Euro und „unbare Entnahmen“ gem. § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG von 174.471,43 Euro als Verbindlichkeiten eingestellt.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 beantragte der Bw. den Betrag von 39.338,72 Euro begünstigt nach § 11a EStG 1988 zu besteuern.

Im Bericht vom 21. Dezember 2010 gem. § 150 BAO über das Ergebnis einer beim Bw. statt gefundenen Außenprüfung wurde unter Tz. 3 nachstehende Feststellung getroffen:

„Gemäß § 11a Abs. 3 EStG ist eine Nachversteuerung der in den Vorjahren begünstigt besteuerten Gewinne vorzunehmen, wenn in einem der folgenden Wirtschaftsjahre das Eigenkapital absinkt. Aus diesem Grund kommt es im WJ 2009 (Einbringung) zur Nachversteuerung der begünstigten Gewinne der Jahre 2006 (€ 21.165,54) sowie 2008 (€ 44.161,91). Die Regelung des § 124b Z 154 EStG über die begünstigte vorgezogene Nachversteuerung im Jahre 2009 wird in Anspruch genommen. Für das WJ 09 ist eine Inanspruchnahme der Begünstigung des § 11a EStG somit nicht möglich.“

In dem für das Streitjahr erlassenen Einkommensteuerbescheid folgte das Finanzamt dieser Auffassung.

In der Folge wandte sich der Bw. gegen die Festsetzung der Nachversteuerung der in Anspruch genommenen, begünstigt besteuerten Gewinne der Jahre 2006 und 2008, sowie gegen die Nichtgewährung der begünstigten Besteuerung des Gewinnes 2009 mit dem Rechtsmittel der Berufung und beantragte die Streichung der Bilanzposition „unbare Entnahme“. Dies im Wesentlichen mit nachstehender Begründung:

Er habe sein protokolliertes Einzelunternehmen zum 30. September 2009 in die, gleichzeitig mit der Einbringung neu gegründete, GmbH eingebracht. An dieser GmbH sei er zu 100% beteiligt. Die Vermögensübertragung sei auf Grund der Einbringungsbilanz zum 30. September 2009 erfolgt. Auf das gesamte Stammkapital in Höhe von 35.000 Euro sei das seit mehr als fünf Jahren betriebene Einzelunternehmen als Sacheinlage nach den Bestimmungen des Einbringungsvertrages i.S.d Art. III Umgründungssteuergesetz eingebracht worden.

Die Eröffnungsbilanz des protokollierten Einzelunternehmens habe per 1. Jänner 2009 ein Eigenkapital in Höhe von 177.367,39 Euro aufgewiesen. Die Schlussbilanz habe ein Eigenkapital in Höhe von 255.646,15 Euro gezeigt.

Im Zuge der Einbringung in die GmbH sei im Rückwirkungszeitraum eine bare Entnahme nach § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von 46.174,72 Euro getätigt worden. Diese, sowie eine unbare Entnahme, welche tatsächlich nicht entnommen wurde, seien nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG als Passivpost in der Einbringungsbilanz ausgewiesen worden.

Nach Einreichung der Einbringungsbilanz sei die faktische sowie wirtschaftliche Unmöglichkeit der ausgewiesenen unbaren Entnahme aus folgenden Gründen zu Tage getreten:

„Das Einstellen der unbaren Entnahme nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von 174.471,43 Euro in die Einbringungsbilanz habe buchhalterisch einen Abfall der Eigenkapitalquote von 23% auf lediglich 3,6% bewirkt. Aufgrund dessen, sowie der damit verbundenen eklatanten Verschlechterung der Rating Position, habe die Steiermärkische Bank und Sparkassen AG einer Übertragung der, gegenüber dem Einzelunternehmen bestehenden Kreditverbindlichkeit auf die A. GmbH ausdrücklich nicht zugestimmt.“

Unter den dargestellten Umständen sei die Möglichkeit einer Fremdfinanzierung nahezu ausgeschlossen und daher ohne notwendige Erhöhung der Eigenkapitalquote eine konkrete Gefährdung des Fortbestandes der A. GmbH gegenwärtig, was bereits das bilanzielle Einstellen der unbaren Entnahme unmöglich mache.

Aufgrund der Notwendigkeit der bilanziellen Berücksichtigung des Ergebnisses der Außenprüfung sowie der Notwendigkeit der Streichung der Bilanzposition der unbaren Entnahme aufgrund wirtschaftlicher und faktischer Unmöglichkeit werde das Begehren wiederholt, der nachträglichen Änderung der Einbringungsbilanz zuzustimmen.

Da aufgrund der eingestellten baren Entnahme nach § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von 46.174,72 Euro kein Eigenkapitalabfall bewirkt werde, sei nun keine Nachversteuerung gemäß § 11a EStG vorzunehmen. Die Inanspruchnahme der begünstigten Besteuerung nach § 11a EStG für das Wirtschaftsjahr 2009 könne zugelassen werden.

Das Finanzamt gab dazu anlässlich der Vorlage der Berufung eine ausführliche Stellungnahme ab:

Zu dem Berufungsvorbringen, dass das bilanzielle Einstellen der unbaren Entnahme einen Abfall der Eigenkapitalquote von 23% auf 3,6% bewirkt hätte und die Steiermärkische Bank und Sparkassen AG wegen der damit verbundenen Verschlechterung der Rating Position einer Übertragung der Kreditverbindlichkeiten vom EU auf die GmbH nicht zugestimmt hätte, werde Folgendes bemerkt:

Dem Mailverkehr zwischen der steuerlichen Vertretung des Bw. mit dem Firmenkundenbetreuer der Steiermärkischen Bank und Sparkassen AG von September bis Oktober 2010 (somit mehr als ein Jahr nach dem Umgründungstichtag und somit außerhalb der Neunmonatsfrist) sei zu entnehmen, dass die Bank wegen der Ratingverschlechterung nach der Umgründung der Übertragung der Kredite auf die GmbH nicht zugestimmt hätte. In der Folge habe der Bw. der Bank die Erstellung einer Rangrücktrittserklärung/Rückstehungserklärung angeboten, mit der Aussicht auf die

Übertragung der Kredite UND die Entlassung aus der persönlichen Haftung.

Da die Bank die Übertragung der Kredite des EU und der Entlassung des Bw. aus der Haftung nicht zustimmte, verzichtete der Bw. auf seine Forderung iHv 174.471,43 Euro.

Der spätere Verzicht des Bw. auf seine Forderung aus wirtschaftlichen Gründen (sogar außerhalb der Neunmonatsfrist) stelle in der Folge eine Einlage nach § 6 Z 14 lit. b EStG dar und erlaube nach Ansicht des Finanzamtes keinesfalls eine rückwirkende Änderung oder Berichtigung der Einbringungsbilanz (in dem Sinn, dass die vorbehaltenen Entnahmen gänzlich weggelassen werden).

In diesem zu beurteilenden Fall widerspiegle die mit dem Einbringungsvertrag am 18.6.2010 vorgelegte Einbringungsbilanz zum 30.9.2009 die Vereinbarungen des Einbringungsvertrages. Sowohl unternehmensrechtlich als auch steuerlich sei die zu diesem Zeitpunkt bestehende Verbindlichkeit aus vorbehaltenen Entnahmen zu bilanzieren.

Die Tatsache, dass der Bw. mehr als ein Jahr nach dem Einbringungsstichtag aus wirtschaftlichen Gründen auf seine Forderung verzichtet habe (frühestens mit Oktober 2010) ermögliche keine Bilanzänderung zum Einbringungsstichtag. Zum Einbringungsstichtag habe man die vertraglich vereinbarte Verbindlichkeit aus vorbehaltenen Entnahmen als Fremdkapital auszuweisen. Erst mehr als ein Jahr später habe der Bw. erkannt, dass die Bank aufgrund der Ratingverschlechterung einer Übertragung der Kredite auf die GmbH UND seiner Entlassung aus der persönlichen Haftung nicht zustimmen werde. Erst diese Tatsache habe offensichtlich zu diesem späteren Verzicht auf die Forderung geführt.

Da die baren und vorbehaltenen Entnahmen nach § 16 Abs. 5 Z 1 und 2 UmgrStG nach Berücksichtigung der sonstigen Feststellungen der Außenprüfung zu einem Eigenkapitalabfall zum 30.9.2009 führten, sei eine Nachversteuerung gemäß § 11a EStG des begünstigt besteuerten Gewinnes des Jahres 2008 durchzuführen bzw. sei eine begünstigte Besteuerung nach § 11a EStG für das Wirtschaftsjahr 2009 nicht zulässig.

Für das Jahr 2006 sei der Nachversteuerungstatbestand bereits im Verlustjahr 2007 verwirklicht worden, weshalb eine Nachversteuerung des begünstigt besteuerten Gewinnes 2006 durch einen Eigenkapitalabfall zum 30.9.2009 nicht mehr erfolgen könne.

Vom Bw. wurde dazu keine weitere Stellungnahme abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgende gesetzliche Bestimmungen sind vorliegendenfalls heranzuziehen:

§ 11a Abs. 1 und 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004 lauten:

„Natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb 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 Euro, 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 Entnahme (§ 4 Abs. 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

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 vorausgegangenen 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 § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmerschaften 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 Einbringungsstichtag 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 Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch 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 Einbringungsstichtag.

-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.

Bei rückbezogenen vorbehaltenen Entnahmen und Überschreitung der Grenze von 50% des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens liegt kein Eigenkapitalabfall vor, weil die übersteigende Entnahme als versteuerte Rücklage iSd § 18 Abs. 2 Z 2 UmgrStG gelten (vgl. Sulz, UFSjournal 2009, 271; UFS 4.2.2011, RV/3319-W/08).

Im vorliegenden Fall ist von nachstehenden Fakten auszugehen:

Der Bw. hat im Jahr 2006 eine Rücklage nach § 11a EStG 1988 in Höhe von 21.165,54 Euro, im Jahr 2008 in Höhe von 44.161,91 Euro gebildet. Im Jahr 2009 beantragte er einen Betrag in Höhe von 39.338,72 Euro begünstigt nach § 11a EStG 1988 zu besteuern. Der Betrag ergab sich aus dem Jahresgewinn von 39.338,72 Euro unter Berücksichtigung der Einlagen von 29.506,13 Euro und der Sonderausgaben von 1.004,96 Euro.

In der Einbringungsbilanz zum 30.9.2009 wurden bare Entnahmen nach § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG iHv. 46.174,72 Euro und unbare (vorbehaltene) Entnahmen iHv. 174.471,43 Euro als Verbindlichkeiten angesetzt. Im bekämpften Einkommensteuerbescheid vom 22. Dezember 2008 nahm das Finanzamt eine pauschale Nachversteuerung nach § 11a EStG mit 10% (unter Inanspruchnahme der Regelung des § 124b Z 154 EStG) in Höhe von 6.532,74 Euro für die Rücklagen der Jahre 2006 und 2008 vor.

Nach herrschender Ansicht sind sowohl bare als auch vorbehaltene bzw. unbare Entnahmen aufgrund ihrer Rückwirkung auf den Einbringungsstichtag als Entnahmen iSd § 11a EStG zu werten (UFS vom 9.6.2010, RV/0301-G/09 und die dort zitierten Entscheidungen und Literatur).

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat diese Auffassung, dass unbare Entnahmen das Ausmaß des nach § 11a EStG begünstigt zu steuernden Gewinnes genauso mindern wie alle anderen Formen von Entnahmen, bestätigt und hat ausgeführt, dass § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG eine Eigenkapitalentziehungsmöglichkeit besonderer Art darstelle. Vielfach beschränke sich der Zweck von Umgründungen darauf, dem Betrieb durch Anwendung des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG Eigenkapital zu entziehen. Bereits das Einstellen der Passivpost nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG bewirke die Entnahme und damit das Absinken des Eigenkapitals. Im Hinblick auf den als Förderung der Eigenkapitalbildung beschriebenen Zweck der Regelung des § 11a EStG 1988 müsse sich die gezielte Eigenkapitalentziehung nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG als schädlich erweisen (VwGH 24.2.2011, [2011/15/0029](#)).

Das sich daraus ergebende Absinken des Eigenkapitals durch Entnahme bewirkt eine Nachversteuerung der Rücklagen der vorangegangenen Wirtschaftsjahre.

Gegenständlichenfalls kommt es durch die dem einbringenden Einzelunternehmer zuzurechnenden baren und unbaren (vorbehaltenen) Entnahmen zu einer Überentnahme.

Das Finanzamt hat somit zurecht eine Nachversteuerung im Sinne der Bestimmung des § 11a Abs. 5 EStG 1988 vorgenommen und eine Neubildung mangels Vorliegen der Voraussetzungen verwehrt.

Wie in der vom Finanzamt abgegebenen Stellungnahme weiters ausgeführt wurde, ist jedoch von einer, im Zuge der Betriebsprüfung vorgenommenen Nachversteuerung der Rücklage 2006 abzusehen. Der Tatbestand der Nachversteuerung wurde bereits im Jahr 2007 verwirklicht.

Der nachzuversteuernde Betrag beträgt somit 4.461,19 Euro (10% der Rücklage 2008 von 44.161,91 Euro).

Nach dem Einreichen beim Finanzamt sind „andere nachträgliche Änderungen der Bilanz nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist“ (§ 4 Abs. 2, dritter und letzter Satz, EStG 1988).

Die Bilanzänderung ist von der Bilanzberichtigung zu unterscheiden. Bei der Bilanzberichtigung wird ein falscher Bilanzansatz berichtigt, bei der Bilanzänderung will der Steuerpflichtige einen zulässigen Bilanzansatz ersetzen, er will also ein Bilanzierungswahlrecht neu ausüben (Doralt/Kirchmayr, EStG¹¹, § 4, Tz. 178).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 erforderliche Zustimmung zur Bilanzänderung vor allem dann gerechtfertigt, wenn stichhaltige, im Unternehmen, das den Gegenstand der Bilanzierung bildet, gelegene wirtschaftliche Gründe für die Bilanzänderung sprechen. Demgegenüber wird eine Bilanzänderung insbesondere dann zurecht versagt, wenn dadurch in erster Linie Steuernachforderungen auf der Basis entsprechender Berichtigungen der Besteuerungsgrundlage ausgeglichen werden sollen (VwGH 1.7.2003, [98/13/0214](#)).

Wie das Finanzamt in seiner Stellungnahme aufgezeigt hat, widerspiegelt die mit dem Einbringungsvertrag vom 18.6.2010 vorgelegte Einbringungsbilanz zum 30.9.2009 die Vereinbarungen des Einbringungsvertrages.

Der Bw. stellt in seiner Berufung vom 20. Jänner 2011 das Begehren, „aufgrund der Notwendigkeit der bilanziellen Berücksichtigung des Ergebnisses der Außenprüfung sowie der Notwendigkeit der Streichung der Bilanzposition der unbaren Entnahme aufgrund wirtschaftlicher und faktischer Unmöglichkeit“, einer nachträglichen Änderung der Einbringungsbilanz zuzustimmen.

Die vom Bw. behaupteten Finanzierungsprobleme der GmbH in einem der Umgründung folgenden Jahr rechtfertigen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine Bilanzänderung:

Eine zusätzliche Minderung des Einbringungsvermögens ist gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG durch Ansatz einer Verbindlichkeit in die Einbringungsbilanz zulässig. Da dieser keine tatsächliche Entnahme zugrunde liegt, entspricht dies der Begründung einer Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem Einbringenden.

Die Passivpost ist aufzulösen, wenn die Entnahme tatsächlich durchgeführt wird (vgl. Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungsteuergesetz, Kommentar, Wien 2000, § 16, Tz 130).

Ein späterer Forderungsverzicht durch den Einbringenden ist nach dem allgemeinen Steuerrecht zu beurteilen und führt, soweit dieser nicht innerhalb eines Sanierungstatbestandes anfällt, zu einer Einlage (Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art III, § 16, Tz. 68 und die dort zitierte Judikatur).

Der Bw. hat das ihm durch § 16 Abs. 5 eingeräumte Wahlrecht einer auf den Einbringungsstichtag rückbezogenen Veränderung des Einbringungsvermögens durch den Ansatz einer Passivpost in der dem Einbringungsvertrag angeschlossenen Einbringungsbilanz ausgeübt. Das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes wurde von ihm in der Einbringungsbilanz ausdrücklich bestätigt. Der von ihm in einem der Folgejahre ausgeübte Forderungsverzicht stellt einen gesellschaftsrechtlich veranlassten Vorgang dar und ist als Einlage zu berücksichtigen (dazu Wiesner/Schwarzinger, Praxisfragen zum Umgründungs-(steuer-)recht, SWK 2001, Heft 17, Seite 688).

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 1. Oktober 2012