



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des VN_Bw Familienname_Bw als Erbe nach VN_Mutter Familienname_Bw, Anschrift_Bw, vertreten durch die Prodingler Huber & Partner Steuerberatungs GmbH, 5541 Altenmarkt, Ennspark 450, vom 27. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch Dr. Hubertus Zobler, vom 12. Jänner 2011 betreffend **Einkommensteuer 2005** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

VN_Bw Familienname_Bw (Berufungswerber) ist der Sohn und Alleinerbe nach VN_Mutter Familienname_Bw (verstorben am Tag_Monat 2009; Einantwortungsurkunde vom 10. Mai 2010).

Diese hielt 95% der Kommanditanteile der BW_GmbH_&_Co_KG (FN ####x), die ein Spenglerei-, Dachdecker- und Installationsunternehmen betrieb. Die restlichen 5% der Kommanditanteile wurden vom deren Vater VN_Großvater Familienname_Bw gehalten. Komplementärin dieser KG war die BW_GmbH., die auch die Geschäftsführung der KG ausübte. Der Bilanzstichtag war der 31.3..

Mit Einbringungsvertrag vom 12. Dezember 2005 brachte Frau Familienname_Bw 90% ihrer Mitunternehmeranteile zum Stichtag 31.3.2005 in die Komplementär-GmbH ein (Art. III

UmgrStG mit Kapitalerhöhung). Im Zuge dessen wurden im Einbringungsvertrag „rückwirkende bare Entnahmen gem. §16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG“ in Höhe von EUR 532.841,50 vereinbart (vgl. Einbringungsbilanz bzw. Punkt sechs des Einbringungsvertrages vom 12. Dezember 2005).

Frau Familienname_Bw erklärte in der Einkommensteuererklärung 2004 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 146.638,35 (= Gewinnanteil aus der Kommanditbeteiligung) und beantragte die Anwendung des begünstigten Steuersatzes gem. [§ 11a EStG 1988](#) für EUR 95.000,00. Die Veranlagung erfolgte erklärungskgemäß.

Für 2005 erklärte sie einen Gewinnanteil von EUR 122.198,80 und beantragte wiederum die Anwendung des begünstigten Steuersatzes gem. [§ 11a Abs. 3 EStG 1988](#) auf einen Betrag von EUR 95.000,00. Auch hier erfolgte die Veranlagung mit Einkommensteuer(erst)bescheid vom 3. April 2007 – vorerst – erklärungskgemäß.

1 Verfahrensrechtliche Vorgeschichte

Nach Durchführung einer die Jahre 2005 und 2006 umfassenden Außenprüfung (Außenprüfungsbericht vom 30. April 2010) nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005 mit **Bescheid vom 4. Mai 2010 gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#)** wieder auf, erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid, versagte die Besteuerung mit dem begünstigten Steuersatz nach [§ 11a EStG 1988](#) und unterzog den 2004 begünstigten Betrag von EUR 95.000,00 der Nachbesteuerung gem. [§ 11a EStG 1988](#). Diese Bescheide ergingen an die Verlassenschaft nach Familienname_Bw VN_Mutter.

Das Finanzamt begründete seine Entscheidung unter Tz 1 des Außenprüfungsberichtes vom 30. April 2010 mit den rückwirkenden baren Entnahmen, die in Höhe von EUR 400.000,00 mittels eines Darlehens der übernehmenden Komplementär GmbH finanziert wurden. Es führte aus, dass diese als Entnahmen noch dem Einbringenden zuzurechnen seien und damit begünstigungsschädlich seien (Hinweis auf die Verwaltungspraxis lt. EStR 2000 Rz 3860o). Aufgrund des entnahmebedingten Eigenkapitalabfalls entfalle daher im Jahre 2005 die Möglichkeit zur begünstigten Besteuerung und der im Jahr 2004 begünstigt besteuerte Gewinn sei nachzuversteuern.

Kurz darauf langte beim Finanzamt die ebenfalls mit **4. Mai 2010 datierte geänderte Mitteilung** über die gesonderte Feststellung der Einkünfte an der BW_GmbH_&_Co_KG ein. Der auf Frau Familienname_Bw für 2005 entfallende Gewinnanteil wurde mit EUR 142.730,64 (anstelle der bisherigen EUR 122.198,80) festgestellt.

In der Folge erließ das Finanzamt einen mit 12. Mai 2010 datierten und gem. [§ 295 Abs. 1 BAO](#) geänderten Einkommensteuerbescheid. Es erhöhte die Einkünfte aus

Gewerbebetrieb entsprechend.

Dagegen ergriff nun die steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 4. Juni 2010 im Namen der Verlassenschaft nach Familienname_Bw VN_Mutter das Rechtsmittel der **Berufung**. Das Finanzamt wies diese mit **Berufungsvorentscheidung** vom 13. August 2010 als unbegründet zurück. Sowohl den Bescheid vom 12. Mai 2010 wie auch die Berufungsvorentscheidung richtete sich an die „Verlassenschaft nach Familienname_Bw VN_Mutter“.

Aufgrund des im Namen der Verlassenschaft nach Familienname_Bw VN_Mutter mit Schreiben vom 27. August 2010 dagegen eingebrachten **Vorlageantrages** legte das Finanzamt die Berufung Ende Oktober 2010 an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Die Berufungsbehörde stellte fest, dass die Verlassenschaft dem Berufungswerber mit Beschluss des Bezirksgerichtes vom **10. Mai 2010** zur Gänze **eingeantwortet** worden war und teilte diese Tatsache dem Finanzamt mit.

Das Finanzamt **wies** nun die **Berufung** vom 4. Juni 2010 gegen den gem. [§ 295 Abs. 1 BAO](#) geänderten Einkommensteuerbescheid vom 12. Mai 2010 **als unzulässig zurück** und stellte fest, dass er trotz zwischenzeitig erfolgter Einantwortung an die Verlassenschaft gerichtet und damit ins Leere gegangen war (VwGH 30.3.2006, 2004/15/0005; 9.12.1992, [91/13/0013](#); 1.10.2008, 2006/13/01213). Die Zurückweisung der Berufung erging an den Berufungswerber als Rechtsnachfolger der VN_Mutter Familienname_Bw.

2 Bekämpfter Bescheid und Berufung

Mit **12. Jänner 2011** erließ das Finanzamt einen neuen **Einkommensteuerbescheid**, änderte den noch ordnungsgemäß adressierten Einkommensteuerbescheid vom 4. Mai 2010 gem. [§ 295 Abs. 1 BAO](#) und stützte sich auf die geänderte Mitteilung vom 4. Mai 2010. Dieser Bescheid erging an den Berufungswerber als Erben nach Familienname_Bw VN_Mutter und war ansonsten identisch mit dem am 12. Mai 2010 an die Verlassenschaft gerichteten Bescheid.

Dagegen richtet sich die nun zu beurteilende **Berufung vom 27. Jänner 2011**, die vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt wurde.

Der Berufungswerber bekämpfte sowohl die Nachversteuerung der 2004 in Anspruch genommenen Begünstigung von EUR 95.000,00 wie auch die Kürzung bzw. den gänzlichen Wegfall der Begünstigung des [§ 11a EStG 1988](#) im Veranlagungsjahr 2005, in das der Einbringungsstichtag fällt. Er begründete dies – wörtlich - wie folgt:

- „a) Aus der Literatur und den Erläuterungen zum § 11a besteht die Zielsetzung der Bestimmung in der Förderung der Eigenkapitalbildung (Thesaurierungsbegünstigung), die durch die steuerliche Begünstigung des Eigenkapitalanstiegs erreicht werden soll (s RV 59 BlgNR XXII. GP, Erläut zu Art 39 Z 7). Begünstigt ist die Innenfinanzierung, nicht aber die Außen-oder Beteiligungsfinanzierung. Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wird die begünstigte Besteuerung durch die Gesellschafter im Ausmaß ihrer Beteiligung in Anspruch genommen. Aus den Geschäftsjahren 2004 und 2005 hat die Gesellschafterin Gewinnanteile aus der Mitunternehmerschaft in Höhe von jeweils Euro 95.000,00, somit gesamt Euro 190.000,00 als begünstigt besteuert durch Thesaurierung der im Betrieb erwirtschafteten Mittel in der BW_GmbH_&_Co_KG (kurz KG) in der persönlichen Steuererklärung angesetzt. Diese aus den erwirtschafteten Gewinnen erzielte Innenfinanzierung ist in den Folgejahren bis dato nicht dem Unternehmen entzogen worden und steht weiterhin der KG im Rahmen ihrer Betriebstätigkeit zur Verfügung.*
- b) In den Folgejahren haben sich in der KG keine Veränderungen in der Finanzierungsstruktur aus Entnahmen der Gesellschafter (nach Einbringung von 90% der Anteile in die Komplementär GmbH) sowohl der danach zu verbleibenden 5% als natürliche Person an der KG Beteiligten, als auch der jetzt mit 90% als GmbH an der KG Beteiligten ergeben. Die seinerzeit als thesaurierte Gewinne im Unternehmen angesammelten Cashflows stehen nach wie vor in den Folgejahren im Unternehmen KG zu Finanzierungszwecken zur Verfügung.*
- c) Grundsätzlich wird in Rz 1267a UmgrStR die Ansicht vertreten, dass rückbezogene Entnahmen aufgrund des daraus unterstellten Eigenkapitalabfalls zu einer Nachversteuerung führen können. Wird im Zuge der Einbringung eines Teiles eines Mitunternehmeranteiles eine bare Entnahme gemäß [§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG](#) getätigt, übernimmt die GmbH grundsätzlich die Eigenkapitalbestandteile des einbringenden Mitunternehmers. In der Einbringungsbilanz wird die bare Entnahme im Einbringungskapital und als Passivpost berücksichtigt. Die GmbH übernimmt somit einen Mitunternehmeranteil, der sich betraglich aus dem fixen und dem variablen Kapitalkonto zusammensetzt. Die als Verbindlichkeit zu führende bare Entnahme wird bei der übernehmenden GmbH als negative Sonderbetriebsvermögensposition angesetzt, da sie in der KG selbst nicht dargestellt werden kann. Eine cashmäßige Entnahme führt bei der KG zu einem Barmittelabfluss und einer Reduktion des variablen Kapitalkontos. Bei der GmbH kommt es zur Ausbuchung der Verbindlichkeit gegen die geführte Sonderbetriebsvermögensposition. Nur bei tatsächlicher cashmäßiger Entnahme aus Vermögen der KG kommt es letztlich zu einer Kürzung des Eigenkapitals der KG und damit letztlich zu einem unterstellten Eigenkapitalabfall. Dieser Tatbestand und Sachverhalt lt. zugrunde liegender Unterstellung ist nachgewiesenermaßen bisher nicht erfolgt und wurden keine cashmäßigen Entnahmen und damit kein entsprechender Eigenmittelabfall bzw. Eigenkapitalabfall realisiert.*
- d) Fiktiv wird aus einer späteren "Klarstellung" des § 11a EStG im Rahmen der dazu ergangenen Richtlinien vom 22.8.2007 (BMF-010201/0013-VII6/2007) in Rz 1267a und Rz 3860o vom 12.01.2009 (BMF-010203/0704-VII6/2009) angenommen, dass sich dieser Eigenkapitalabfall auf Ebene der KG bzw. des Mitunternehmers bereits am Einbringungstichtag und nicht erst bei tatsächlicher cashmäßiger Entnahme zeigt. Demgegenüber führt die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne nach § 11a Abs 3 nur insofern zu einer Nachversteuerung und damit zu einer quasi „Behaltefrist“ von sieben Jahren, als in einem folgenden Wj das Eigenkapital abfällt. Und zwar höchstens mit jenem Betrag, der in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren nach Abs.1 begünstigt besteuert worden ist.*

Die Bescheidbegründung erfolgte auf Basis der ergangenen Richtlinien zur Rückwirkungsfiction auch des § 11a EStG entsprechend der Rückwirkungsfiction des [§ 16 Abs. 5 Z 1 letzter Satz UmgrStG](#), welche Jahre nach Einführung der begünstigten Besteuerung für nicht entnommene Gewinne erlassen wurden und ist zunächst problematisch nach dem Grundsatz von "Treu und Glauben".

Darüberhinaus ist im konkreten Fall, wie weiters dargestellt wird, die undifferenzierte Inanspruchnahme der Richtlinien in der Bescheidbegründung ohne Berücksichtigung des individuellen Sachverhaltes und der wirtschaftlichen Tatsachen und Rahmenbedingungen als in der Sache unrichtig beurteilt anzusehen, wenn hier zum einen ohne Berücksichtigung des "Siebenjahreszeitraumes" und zum anderen eine Entnahme zu 100% der begünstigt besteuerten Gewinne durch die § 16 Abs. 5 Rückbeziehung unterstellt wird.

Mit Kreditvertrag vom 6.12.2005 wurde der BW_GmbH ein Kredit in Höhe von Euro 400.000,00 mit dem Verwendungszweck Entnahme gemäß [§ 16 Abs 5 UmgrStG](#) als zur Gänze endfällig gewährt. Als Sicherheiten wurden an die Bank verpfändet die mit diesem Kredit finanzierten Wertpapierdepots, die von der Gesellschafterin der BW_GmbH gehalten werden. Anzumerken ist dabei als wesentlich, dass die BW_GmbH bisher als reine Arbeitsgesellschafterin mit einer Beteiligung von 0% vor Einbringung der Anteile über keine weiteren Vermögenspositionen verfügt. Die im Zuge der Einbringung gebuchte kreditfinanzierte Entnahme ist somit zur Gänze mit den durch den aufgenommenen Kredit erworbenen Wertpapieren identisch. Die finanzierende Bank hat keine weiteren Sicherstellungen, sodass eine Depotverwendung durch die Gesellschafterin ohne gleichzeitige Rückführung der aufgenommenen Kredite nicht möglich ist und vertraglich ausgeschlossen ist.

Es ist daraus jederzeit und eindeutig nachvollziehbar, dass die Verwendung der quasi "entnommenen" Werte ohne die Rückführung der Kredite über zukünftige Gewinnanteile der GmbH, jetzt durch das Halten von 90% der Anteile an der KG nach Einbringung, ausgeschlossen ist.

Die implizit durch die Rückwirkungsfiction unterstellte Entnahme von begünstigt besteuerten "Vor-Einbringungsgewinnen" ist somit im konkreten Fall rein fiktiv und bar jeglicher wirtschaftlicher Rahmenbedingungen und Grundlagen. Vielmehr ist die Rückführung des aufgenommenen Kredites nur über zukünftige Gewinne möglich und damit eine Kürzung des variablen Kapitalkontos der GmbH an der KG diesbezüglich nicht erfolgt"

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Sachverhalt

Unbestritten ist, dass im Einbringungsvertrag vom 12. Dezember 2005 Entnahmen in Höhe von EUR 532.841,50 auf den Einbringungstichtag 31. März 2005 rückbezogen wurden.

In der Einbringungsbilanz werden diese klar als „Verbindlichkeiten gem. [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#)“ bezeichnet. Tatsächlich entnommen und von der aufnehmenden GmbH fremdfinanziert wurden im Rückwirkungszeitraum allerdings nur EUR 400.000,00. Der Rest wurde als Entnahme gem. [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) verbucht.

Außer Streit steht weiters, dass die Berücksichtigung der Korrekturmaßnahmen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 1 und 2 UmgrStG](#) als zusätzliche Entnahmen unweigerlich zu einem so gravierenden Absinken des Eigenkapitals im Wirtschaftsjahr 2004/05 führen würde, dass sowohl die Inanspruchnahme der Begünstigung des [§ 11a EStG 1988](#) im Jahr 2005 verhindert würde wie auch gem. [§ 11a Abs. 3 EStG 1988](#) die Nachversteuerung der Begünstigung 2004 im Jahr 2005 zu erfolgen hätte.

Zu klären ist deshalb ausschließlich die Frage,

- ob diese Entnahmen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt und gegenüber der übernehmenden Körperschaft auf den Einbringungsstichtag rückbezogen wurden ([§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) idF [BGBl. I Nr. 180/2004](#))
- bzw. die als Passivposten im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) idF [BGBl. I Nr. 180/2004](#) in die Einbringungsbilanz eingestellt wurden,

noch im Wirtschaftsjahr 2004/2005 als Entnahmen im Sinne des [§ 11a EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) zu behandeln sind und wann diese als abgeflissen gelten.

B) Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

In diesem Zusammenhang beurteilte der Verwaltungsgerichtshof bereits die Auswirkungen von „unbaren Entnahmen“ im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) auf die Begünstigung des [§ 11a EStG 1988](#) und hielt dazu wörtlich fest (VwGH 24.2.2011, [2011/15/0029](#)):

[§ 11a Abs. 1 EStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 180/2004](#) lautete:

"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 EUR, 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."

[§ 11a Abs. 1 EStG 1988](#) legt den Anstieg des Eigenkapitals mit dem Betrag fest, um den der Gewinn die "Entnahmen (§ 4 Abs. 1)" übersteigt, wobei "Einlagen (§ 4 Abs. 1)" insoweit von den Entnahmen abzuziehen sind, als sie betriebsnotwendig sind.

Entnahmen und Einlagen iSd [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) sind privat veranlasste Minderungen bzw. Mehrungen des Betriebsvermögens (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 162ff zu [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#)).

Der Beschwerdeführer bringt vor, der Zweck der Regelung des [§ 11a EStG 1988](#) liege in der tariflichen Begünstigung für nicht entnommene Gewinne. Den Gesetzesmaterialien zufolge bestehe die Zielsetzung der Bestimmung in der Förderung der Eigenkapitalbildung. Als

Anstieg des Eigenkapitals gelte der Betrag, um den der steuerliche Gewinn die getätigten Entnahmen iSd § 4 Abs. 1 EStG übersteige. Nach Ansicht des Beschwerdeführers lägen nur dann "getätigte Entnahmen" vor, wenn es zu einem echten finanziellen Abgang für das Unternehmen gekommen sei. Solches sei etwa bei tatsächlichen Entnahmen nach der Z 1 des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) der Fall. Nur weil aber das UmgrStG in der Z 2 des § 16 Abs. 5 die Möglichkeit eines Ansatzes einer Passivpost für vorbehaltene Entnahmen, also "mögliche Entnahmen" vorsehe, könne noch nicht von einer Entnahme iSd [§ 11a EStG 1988](#) gesprochen werden. Nach Ansicht des Beschwerdeführers könnten lediglich in den Folgejahren tatsächlich aus der GmbH getätigte Entnahmen schädlich sein. Der Beschwerdeführer habe zwar von der Möglichkeit des Ansatzes einer Passivpost von 250.000 EUR nach [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) Gebrauch gemacht. Wesentlich sei aber, dass er diesen Betrag von 250.000 EUR bis heute nicht aus der Gesellschaft herausgenommen habe.

Gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) kann u.a. bei der Einbringung von Betrieben in Körperschaften das nach [§ 14 Abs. 1 UmgrStG](#) auf den Einbringungstichtag anzusetzende einzubringende Vermögen des Einbringenden dahingehend verändert werden, dass eine Passivpost für vorbehaltene Entnahmen gebildet wird. [§ 16 Abs. 5 letzter Satz UmgrStG](#) lautet: "Der sich ergebende Betrag gilt mit Ablauf des Einbringungstichtages als entnommen." Gemäß [§ 14 Abs. 1 UmgrStG](#) endet für das einzubringende Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit diesem Einbringungstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Gemäß [§ 14 Abs. 2 UmgrStG](#) sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungstichtages erfolgt wäre.

Aus den vorstehenden Bestimmungen ergibt sich bereits, dass unbare Entnahmen iSd [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) dem Einbringenden als Entnahmen zuzurechnen sind und das Ausmaß des nach [§ 11a EStG 1988](#) zu besteuernenden Gewinnes mindern. Die durch [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) ermöglichte Minderung des Betriebsvermögens hat eine außerbetriebliche Veranlassung. Das Gesetz spricht ausdrücklich davon, dass der entsprechende Betrag als "entnommen" gilt.

[§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) stellt eine Eigenkapitalentziehungsmöglichkeit besonderer Art dar. Vielfach beschränkt 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](#) bewirkt die Entnahme und damit das Absinken des Eigenkapitals. Die - in der Beschwerde angesprochene - spätere Tilgung dieser Passivpost aus Aktiva des Betriebsvermögens lässt hingegen den Eigenkapitalstand unberührt.

Es entspricht somit dem Gesetz, dass die belangte Behörde die Entnahme von 250.000 EUR zum Ansatz gebracht hat. Gerade im Hinblick auf den in der Beschwerde zutreffend als Förderung der Eigenkapitalbildung beschriebenen Zweck der Regelung des [§ 11a EStG 1988](#) muss sich die gezielte Eigenkapitalentziehung nach [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) als schädlich erweisen.

Ob unverbindlichen Richtlinien der Finanzverwaltung allenfalls eine andere Rechtsauslegung hätte entnommen werden können, wie dies in der Beschwerde durch die Wiedergabe einer im Verwaltungsverfahren eingebrachten Eingabe vorgebracht wird, mag dahinstehen, weil solche Richtlinien keine für den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle darstellen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. August 2008, 2006/15/0057). Es war dem Beschwerdeführer jedenfalls stets unbenommen, sich am Gesetz und dessen klaren Wortlaut zu orientieren.

Soweit der Beschwerdeführer schließlich darauf verweist, dass im Falle einer Betriebsaufgabe, bei der das gesamte Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt

werde, keine Nachversteuerung der Begünstigung des [§ 11a EStG 1988](#) eintrete, ist zu erwidern, dass eine solcher Sachverhalt nicht vorliegt. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob in einem solchen Fall, wie dies in der Literatur von Doralt/Heinrich, EStG12, § 11a Tz 55, für den Fall der Betriebsveräußerung ausdrücklich vertreten wird, die Nachversteuerungsregelung des [§ 11a Abs. 3 EStG 1988](#) analog anzuwenden wäre.

Diese Entscheidung ist so klar und umfassend begründet, dass ihr vom Unabhängigen Finanzsenat nichts hinzuzufügen ist. Für die Beurteilung der Korrekturmaßnahmen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 1 und 2 UmgrStG](#) in der zum 31. März 2005 geltenden Fassung als Entnahmen ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Abtragung dieser Passivposten irrelevant. Sie gelten kraft Gesetzes als entnommen.

Die Rechtsmittelbehörde vermag dem nun zu beurteilenden Rechtsmittel bzw. Steuerakt deshalb keine Gründe zu entnehmen, die Anlass geben könnten, von dieser Beurteilung des Höchstgerichtes abzugehen.

Damit sind aber auch die Streitpunkte geklärt. Wenn das Höchstgericht selbst die Einstellung einer Passivpost im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) als Entnahme im Sinne des [§ 11a EStG 1988](#) beurteilt und deren Wirkung auf den Einbringungstichtag rückbezieht, muss dies umso mehr für die Rückbeziehung von im Rückwirkungszeitraum tatsächlich erfolgten Entnahmen ([§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#)) gelten. Beide verringern das Eigenkapital in dem Jahr, in das der Einbringungstichtag fällt. Das ist hier das Wirtschaftsjahr 2004/2005.

Die Berufung war deshalb als unbegründet abzuweisen und spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 1. März 2012