

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Hochrieser in der Beschwerdesache der Bf., Adr., vertreten durch Mag. Michael Ehrenstrasser, Beckmanngasse 6, 1140 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamts Baden Mödling vom 4.4.2011, betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Abgabenhöhe und die Bemessungsgrundlagen sind dem beiliegendem Berechnungsblatt zu entnehmen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Tankstellenpächterin von 3 Tankstellen in Wien und bezog daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Folgender Sachverhalt ist unstrittig:

Im Jahr 2008, wo für den Betrieb in der G ein Verlust in Höhe von € 6.668,29 ausgewiesen wurde, kam es zu einer Nachversteuerung des nicht entnommenen Gewinnes gemäß § 11a EStG von € 33.364,61. Da für den Betrieb in der G ein Verlust entstanden ist, wurde der Betrag in der Einkommensteuererklärung im Jahr 2008 in KZ 795 eingesetzt. Der Nachversteuerungsbetrag ist daher gleichmäßig auf das Jahr 2008 und das folgende Jahr 2009 zu verteilen. In der Einkommensteuererklärung 2009 wurde daher € 16.682,31 (die Hälfte von € 33.364,61) in KZ 794 eingesetzt, damit die 2. Hälfte des Nachversteuerungsbetrages aus 2008 nachversteuert wird.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 4.4.2011 erfolgte die Nachversteuerung § 11a EStG 1988 in Höhe von 2.840,40 € sowie eine pauschale Nachversteuerung § 11a EStG 1988 mit 10% in Höhe von 7.086,96 €. Der Bescheid wurde in Bezug auf die "Besteuerung nicht entnommener Gewinne - Inanspruchnahme und Nachversteuerung" wie folgt begründet:

"Beantragt wurde die vorgezogene Nachversteuerung mit 10 %, in diesem Fall sind sämtliche bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 begünstigt versteuerte Beträge, die noch nicht nachversteuert worden sind, mit einem Steuersatz von 10 % nachzuversteuern, weiters kann im Jahr 2009 die Begünstigung für nicht entnommene Gewinne nicht mehr in Anspruch genommen werden. Die beantragten € 29.699,55 waren daher um € 41.170,11 (betr. Wien, t.str.) zu erhöhen."

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde wie folgt begründet:

"Diese fußt auf einer in der Beilage mitgesandten berichtigten ESt-Erklärung 2009 sowie auf drei berichtigten Beilagen dazu (Darstellung nicht entnommener Gewinn für drei Tankstellen G, B.str. und t.str.):

Darin ist ersichtlich, dass auf die irrtümlich angesetzte 10ige Pauschalbesteuerung verzichtet wird, und eine normal nötige Nachversteuerung über € 6.609,70 in der G, eine letztmalige Inanspruchnahme des Halbsteuersatzes mit € 612,92 betreffende B.str. und € 47.294,72 betreffend t.str. dargestellt und beantragt wird."

Die Berufungsvorentscheidung vom 6.7. 2011 wurde wie folgt begründet:

"Die Berufungserledigung erfolgte unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens. Laut Vorhaltsbeantwortung wurden die Einkommensteuervorauszahlungen vom Konto Bank t.str. (lt. vorgelegter Belege: Kto 000) abgebucht.

Diese Zahlungen stellen daher Privatentnahmen bei Betrieb Tankstelle, Wien t.str. dar und sind bei Ermittlung des nicht entnommenen Gewinnes zu berücksichtigen

steuerlicher Gewinn € 53.134,49

Privatentnahmen € 35.839,77

begünstigt versteuerter nicht entnommener Gewinn € 17.294,72"

Dagegen brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein, welcher wie folgt begründet wurde:

"Es geht nur um folgende zwei Punkte:

1. Von welchem Bankkonto die Einkommensteuervorauszahlungen beglichen wurden, ist unerheblich. In der Buchhaltung wurden diese Zahlungen mit dem entsprechenden Konto 1111 der Tankstelle G zugeordnet.

2. Falsch ist die Nachversteuerung gem. § 11a EStG mit € 3.534,17, denn es handelt sich lt. Beilage nur um die Tankstelle G, wo lediglich ein Betrag von € 6.609,70 mit 17,03 % das sind € 1.125,63 nachzuversteuern ist.

Begründung: Selbst wenn Sie hier ihre E-VZ-Zahlungen von der G wegverschieben, sind doch die wesentliche Größe die Gewinne, die zum halben Steuersatz in den Jahren 2004 bis 2007 herangezogen werden, abzüglich der Nachversteuerung. Daraus ergibt sich ein Maximalbetrag von € 6.609,70. und nicht rund € 20.753,-- wie Sie unterstellen. Es kann nämlich nicht mehr nachversteuert werden, als durch die begünstigte Besteuerung in Anspruch genommen wurde (siehe Beilage)."

Das Bundesfinanzgericht richtete am 2. Mai 2016 einen Vorhalt an das Finanzamt und an die Bf. mit folgendem Inhalt:

"Das Finanzamt wird ersucht, u.a. auch darzustellen, wieso in den Besteuerungsgrundlagen der BVE unter der Kennzahl 776 ein Betrag von Euro 3.534,17 eingegeben wurde bzw. wie dieser errechnet wurde?

Darauf hingewiesen wird, dass in der aktenkundigen Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 für den Betrieb Tankstelle G unter "in Einkommensteuererklärung nachversteuert" ein Betrag von € 33.364,61 aufscheint, während jedoch tatsächlich 2008 nur die Hälfte davon nachversteuert wurde (aus 2004 9.746,70 € mit 17,28% (Hälftesteuersatz 2004) und aus 2006 6.935,60 € mit 16,67% (Hälftesteuersatz 2008). Ebenso sind die "Berechnungsvorlage § 11a - Nachversteuerung" sowie die als Anhang zum Vorlageantrag mitgeschickte "Beilage zur Einkommensteuererklärung 2009" nach Ansicht des BFG diesbezüglich unrichtig."

Das Finanzamt stellte in der Vorhaltsbeantwortung die Berechnung des Betrages von € 3.534,17 (KZ 776) dar und verwies auf die zwingende Verteilung des Nachversteuerungsbetrages auf 2 Jahre im Verlustfall, falls kein Ausgleich des nachzuversteuernden Betrages mit dem Verlust erfolgt.

Die steuerliche Vertretung der Bf. brachte in der Vorhaltsbeantwortung Folgendes vor:

#### **"1. Nachversteuerung auf 2 Hälften gem. § 11a Abs 4 EStG**

In der Aufforderung zur Stellungnahme wird kritisiert, dass in der Beilage zur Einkommensfeuererklärung aufscheint, dass 2008 für den Betrieb G € 33.364,61 nachversteuert werden, tatsächlich 2008 aber nur die Hälfte nachversteuert wurde. In der Beilage haben wir richtig den Eigenkapitalabfall dargestellt und dass auf dieser Basis € 33.364,61 nachzuversteuern sind. Es wurde auch der volle Befrag in KZ 795 eingesetzt. Die tatsächliche Nachversteuerung erfolgte dann gemäß § 11a Abs 4 EStG:

Gem. § 11a Abs 4 EStG gibt es für den Fall, dass in einem Betrieb ein Verlust entsteht und gleichzeitig die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gegeben sind, 2 Möglichkeiten:

1. Der nachzuversteuernde Befrag kann wahlweise mit dem Verlust ausgeglichen werden ODER
2. nachversteuert werden, wobei im Falle der Nachversteuerung der Nachversteuerungsbefrag gleichmäßig auf das laufende und das folgende Wirtschaftsjahr zu verteilen ist.

Gesetzlich besteht also ein Wahlrecht und wir haben die 2. Möglichkeit angewendet, nämlich die Nachversteuerung je zur Hälfte im laufenden (= Jahr 2008) und folgenden Wirtschaftsjahr (= Jahr 2009) durchgeführt.

Wir haben daher im Jahr 2008 in KZ 795 € 33.364,61 eingesetzt, da laut Angabe im Formular E1 links neben der KZ 795 gefordert wird, den Betrag inkl. des auf 2009 entfallenden Halteanteils einzusetzen:

## 8.2. Nachversteuerung gemäß § 11a

- a) Nachversteuerung bei einem 2008 erzielten Gewinn: Mit dem Hälftesteuersatz des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung zu versteuernder Nachversteuerungsbetrag KZ 794
- b) Nachversteuerung bei einem 2008 entstandenen Verlust: Mit dem Hälftesteuersatz des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung zu versteuernder Nachversteuerungsbetrag inklusive des auf 2009 entfallenden Hälftanteils (dieser wird automatisch ausgeschieden) KZ 795
- c) Nachversteuerung bei einem 2008 entstandenen Verlust durch Verlustausgleich in Höhe von KZ 796

Es wird im Formular angeführt, dass der auf 2009 entfallende Hälftanteil automatisch ausgeschieden wird, somit sind also 2008 beim Betrieb G im Bescheid 2008 € 16.682,31 nachzuversteuern und 2009 die 2.

Hälfte von € 16.682,31. Dieser Betrag wurde daher im Formular E1 2009 in KZ 794 eingesetzt:

### 12.2 Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne gemäß § 11a Abs. 3 und 4

- 12.2.1 Nachversteuerung bei einem 2009 erzielten Gewinn: Mit dem Hälftesteuersatz des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung zu versteuernder Nachversteuerungsbetrag KZ 794

- 12.2.2 Nachversteuerung bei einem 2009 entstandenen Verlust: Mit dem Hälftesteuersatz des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung zu versteuernder Nachversteuerungsbetrag inklusive des auf 2010 entfallenden Hälftanteils (dieser wird automatisch ausgeschieden) KZ 795

- 12.2.3 Nachversteuerung bei einem 2009 entstandenen Verlust durch Verlustausgleich in Höhe von KZ 796

### 12.3 Pauschale Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne mit 10 % (§ 124b Z 154) KZ 826

Der in KZ 795 eingesetzte Betrag ist der Nachversteuerungsbetrag des Jahres 2009 des Betriebes G. Davon ist die Hälfte von € 3.304,85 in 2009 und die 2.

Hälfte von € 3.304,85 in 2010 (= KZ 794 in 2010) zu berücksichtigen (= Variante 1). Auch Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar Tz 46 zu § 11a führt aus, dass der Nachversteuerungsbetrag „gleichzeitig auf das laufende und das folgende Jahr zu verteilen und tarifmäßig mit dem Hälftesteuersatz (ab 2007: des Begünstigungsjahres) zu besteuern“ ist.

## 2. Verlustbedingter Eigenkapitalabfall in der G

Weiters wird in Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar Tz 46 zu § 11a ausgeführt, dass nur ein entnahmeverbedingter Eigenkapitalabfall zu einer Nachversteuerung führt, nicht aber der verlustbedingte Eigenkapitalabfall. Man müsste daher beim Steuerlichen Gewinn im Falle eines Verlustes von 0,-- ausgehen - wir haben hier ursprünglich den Verlust angesetzt und beim Eigenkapitalabfall mitberücksichtigt (= Variante 1). Dies gleicht sich allerdings 2009 aus, da hier der Eigenkapitalabfall höher ist, als die in Evidenz zu haltenden begünstigt besteuerten

Gewinne, wenn keine pauschale Nachversteuerung mit 10 % oder eine Verschiebung der E-Vz durchgeführt wird, sodass aus verwaltungsökonomischen Gründen der Einkommensteuerbescheid 2008 nicht geändert werden braucht, wenn laut unserer Berufung vom 12.4.2011 (= Variante 1) veranlagt wird.

### **3. Umfangreiche Beilagen und Übersicht dazu**

Wir haben nun unsere ohnehin bereits umfangreichen § 11a-Beilagen entsprechend ergänzt, um hier alles ganz genau darzustellen. In den Varianten 2-4 (s.a. Übersicht zur Stellungnahme vom 30.05.2016) gehen wir beim Betrieb G richtig von einem steuerlichen Gewinn von 0,-- (statt dem Verlust) aus, sodass der verlustbedingte Eigenkapitalabfall nicht bei der Nachversteuerung berücksichtigt wird. Die einzelnen Varianten werden in der Übersicht zur Stellungnahme durchgerechnet. Wir dürfen dazu kurz ausführen:

- ) Variante 1 entspricht der Berufung vom 12.04.2011
- ) Variante 2 geht von Variante 1 aus und ist nur beim Betrieb G von einem steuerlichen Gewinn von 0,-- ausgegangen (s. Punkt 2.).
- ) Variante 3 berücksichtigt eine pauschale Nachversteuerung mit 10 % beim Betrieb G. Genaue Ausführungen dazu unter Punkt 4. dieser Stellungnahme.
- ) Variante 4 stellt die richtige Nachversteuerung gem § 11a für die Betriebe G und B.str. dar, wenn die Einkommensteuervorauszahlungen dem Betrieb t.str. als Privatentnahmen zugeordnet werden, wie in der BVE. Genaue Ausführungen dazu unter Punkt 5. dieser Stellungnahme.

Hinsichtlich der pauschalen Nachversteuerung von 10 % dem § 124 b Z 154 EStG iVm § 11a EStG dürfen wir JAKOM EStG Kommentar, 8. Auflage 2015, Tz 3 zu § 11a EStG zitieren:

"...können bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 sämtliche bis zur Veranlagung 2008 begünstigt versteuerte Beträge, die noch nicht nachversteuert worden sind, mit einem Steuersatz von 10 % nachversteuert werden. Wählt der St.Pfl. diese pauschale Nachversteuerung, ist die Thesaurierungsbegünstigung ab 2009 nicht mehr anwendbar. Die Übergangsregelung ist betriebsbezogen zu sehen und kann auch nur für einzelne von mehreren Betrieben in Anspruch genommen werden..."

In der ersten Steuererklärung 2009, die wir am 04.08.2010 über FinanzOnline elektronisch einreichten, haben wir hinsichtlich Betrieb G die 2. Hälfte des Nachversteuerungsbetrages aus 2008 in KZ 794 eingesetzt (€ 16.682,31).

Für die Betriebe G und B.str. wurde ursprünglich die pauschale Nachversteuerung mit 10 % der noch in Evidenz zu haltenden begünstigt besteuerten Gewinne beantragt:

Betrieb G: € 6.609,70 x 10% = € 660,97

Betrieb B.str. € 23.089,85 x 10 % = € 2.308,99

In Summe wurden daher in KZ 826 eingesetzt: € 29.699,55 x 10 % = € 2.969,96

Hinsichtlich des Betriebes t.str. wurde ursprünglich die pauschale Besteuerung mit 10 % NICHT in Anspruch genommen - sondern es wurde beantragt, den Eigenkapitalzuwachs 2009 iHv € 47.294,72 in 2009 mit dem Hälfteuersatz gem § 11a EStG zu versteuern.

Da das Finanzamt Baden Mödling laut Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2009 vom 04.04.2011 keine betriebsbezogene Betrachtung zuließ, sondern auch die noch in Evidenz zu haltenden begünstigt besteuerten Gewinne des Betriebes t.str. iHv € 41.170,11 (= Eigenkapitalzuwachs 2006—2008) pauschal mit 10 % nachversteuerte und die erneute Inanspruchnahme für den Betrieb t.str. ablehnte („„weiters kann im Jahr 2009 die Begünstigung für nicht entnommene Gewinne nicht mehr in Anspruch genommen werden“), haben wir die "normale" Nachversteuerung gem. § 11a Abs 4 2. Satz EStG für den Betrieb G beantragt sowie die begünstigte Besteuerung des Eigenkapitalzuwachses 2009 iHv € 47.294,72 beim Betrieb t.str. und iHv € 612,92 beim Betrieb B.str..

Wenn Sie eine betriebsbezogene Betrachtung laut JAKOM zulassen, beantragen wir die pauschale Nachversteuerung nur für den Betrieb G laut Übersicht „Variante 3“ und die begünstigte Besteuerung des Eigenkapitalzuwachses 2009 iHv € 47.294,72 beim Betrieb t.str. und iHv € 612,92 beim Betrieb B.str.. Dies aber nur unter der Voraussetzung, dass die Privatentnahmen laut unseren Beilagen Variante 1-3 berücksichtigt werden.

## **5. Berücksichtigung der E-Vz beim Betrieb t.str. statt G**

Laut Einkommensteuerbescheid 2009 vom 06.07.2011 (BVE gem. § 276 BAO) wurden die Einkommensteuervorauszahlungen (E-Vz) von € 30.000 beim Betrieb t.str. berücksichtigt, statt beim Betrieb G. Unseres Erachtens ist es unerheblich, von welchem Konto die Zahlung erfolgte. In der Buchhaltung wurden die Einkommensteuervorauszahlungen auf Konto 1111 der Tankstelle G verbucht und damit bei der Tankstelle G als Privatentnahme berücksichtigt und auf der entsprechenden § 11a-Beilage so angeführt.

Für den § 11a erfolgt eine betriebsbezogene Betrachtung und dem Steuerpflichtigen steht es frei, von welchem Betrieb er Entnahmen tätigt oder Einkommensteuervorauszahlungen leistet.

Sollten Sie nicht der tatsächlichen Verbuchung, sondern der Finanzamtsansicht in der BVE folgen, haben wir unter Variante 4 für diesen Sachverhalt die richtige Nachversteuerung bei den Betrieben G und B.str. dargestellt, verweisen auf die Übersicht und die Beilagen, und beantragen für diesen Fall, den Einkommensteuerbescheid 2008 entsprechend zu korrigieren, sodass sich für 2008 nun eine Gutschrift von € 555,80 ergibt.“

Am 24. Juni 2016 übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf. die Berechnung (Variante 3) für die pauschale Nachversteuerung der Tankstelle G.

Das Finanzamt gab nach Aufforderung durch das BFG (vom 13. Juli 2016) am 16. August 2016 folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der steuerlichen Vertretung der Bf. ab:

"Das Finanzamt ging in seiner Beurteilung grundsätzlich immer von 3 eigenständigen Betrieben aus (Eigene Bilanz, eigene Beilage E1a pro Standort). Die Behandlung im Erstbescheid 2009 erfolgte anhand der gesetzlichen Bestimmung des § 124b Z 154 EStG: „Es werden **sämtliche** bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 begünstigt versteuerten Beträge [...] nachversteuert.“ Da diese Aussage jedoch auch lt. EStR 2000 Rz 3860t betriebsbezogen zu sehen ist, dürfte dies Variante 3 entsprechen."

### **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.

#### **1) Einkommensteuervorauszahlungen (Privatentnahmen):**

Nicht zu den Betriebsausgaben zählt die Einkommensteuer. Diese zählt zu den privaten Ausgaben, die bei Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden dürfen (vgl. § 20 EStG Abs. 1 Z 6 EStG 1988).

Laut Vorhaltsbeantwortung wurden die Einkommensteuervorauszahlungen vom Konto Bank t.str. (lt. vorgelegter Belege: Kto 000) abgebucht. In der Buchhaltung wurden diese Zahlungen mit dem entsprechenden Konto 1111 der Tankstelle G zugeordnet. Von welchem Bankkonto die Einkommensteuervorauszahlungen beglichen wurden, ist unerheblich.

Steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG 1988 stellen Entnahmen dar. Diese Zahlungen stellen daher Privatentnahmen beim Betrieb Tankstelle, Wien G dar und sind bei Ermittlung des nicht entnommenen Gewinnes dort zu berücksichtigen.

#### **2) Nachversteuerung:**

§ 11a EStG 1988 lautet:

(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.

§ 124b Z 154 EStG 1988 lautet:

§ 11a Abs. 1 und 2 sind letztmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 anzuwenden. Abweichend von § 11a Abs. 3 bis 6 kann bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 eine Nachversteuerung nach Maßgabe folgender Bestimmungen vorgenommen werden:

- Es werden sämtliche bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 begünstigt versteuerten Beträge, die noch nicht nachversteuert worden sind, mit einem Steuersatz von 10% nachversteuert.
- Erfolgt eine Nachversteuerung nach Teilstrich 1, sind § 11a Abs. 1 und 2 bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 und § 11a Abs. 3 bis 6 bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2010 und folgende Jahre nicht mehr anzuwenden.

Die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne nach § 11a EStG 1988 ist letztmalig für die Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 anzuwenden. § 11a EStG 1988 läuft damit aber nicht gänzlich aus, vielmehr wirkt die Nachversteuerung noch sieben Jahre fort. Um im Sinne einer Vereinfachung früher einen zeitlichen Schlussstrich ziehen zu können, ist bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 folgende pauschale Nachversteuerungsmöglichkeit vorgesehen: Der Steuerpflichtige kann sämtliche bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 noch nicht nachversteuerten Beträge mit einem Steuersatz von 10 % nachversteuern, entledigt sich dafür seiner

Nachversteuerungsanhängigkeit und darf die begünstigte Besteuerung nach § 11a EStG 1988 letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 in Anspruch nehmen.

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). Eigenkapitalminderungen 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 entnahmebedingte 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.

*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, in welcher Höhe der im Jahr 2009 infolge Entnahmen ausgewiesene Eigenkapitalabfall zu einer Nachversteuerung iSd § 11a Abs. 3 EStG 1988 führt bzw. ob eine unterschiedliche Nachversteuerung (pauschale Nachversteuerung und Nachversteuerung gemäß § 11a Abs. 3 und Abs. 4 EStG 1988) im selben Jahr auch bei Teilbetrieben zulässig ist.

Gemäß § 11a 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".

#### **Nachversteuerung im Verlustfall (§ 11a Abs. 4 EStG 1988):**

Tritt die Pflicht zur Nachversteuerung aufgrund von Entnahmen in einem Wirtschaftsjahr ein, in dem ein laufender Verlust aus dem Betrieb erzielt wird, kann der nachzuversteuernde Betrag gemäß § 11a Abs. 4 wahlweise

- mit dem Verlust ausgeglichen werden, wobei ein allenfalls verbleibender Nachversteuerungsbetrag (wenn Nachversteuerungsbetrag höher als der laufende Verlust ist) **zur Hälfte im laufenden und zur Hälfte im folgenden Jahr** zum Hälftesteuersatz (ab 2007: des Begünstigungsjahres) zu versteuern ist oder
- ohne innerbetrieblichen Verlustausgleich nachversteuert werden. (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2015, § 11a Rz 31)

*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.

Ab der Veranlagung 2007 berührt der Nachversteuerungsbetrag nur mehr im Falle des Ausgleichs mit einem laufenden Verlust den Gesamtbetrag der Einkünfte.

Der nachzuversteuernde Betrag (Eigenkapitalabfall) ist nach dem Schema für die Ermittlung des Eigenkapitalanstiegs zu berechnen:

(laufender) steuerlicher Gewinn

abzüglich Entnahmen iSd § 4 Abs. 1

zuzüglich betriebsnotwendige Einlagen iSd § 4 Abs.1

ergibt den negativen Unterschiedsbetrag = nachzuversteuernden Betrag

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 erfolgt mit dem halben Durchschnittssteuersatz gemäß § 37 Abs. 1 (Hälftesteuersatz) des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung. **Mit dem AbgÄG 2007 wurde gesetzlich verankert, dass der Nachversteuerungsbetrag das Einkommen des Nachversteuerungsjahres nicht berührt und der Hälftesteuersatz des Begünstigungsjahres für die Nachversteuerung heranzuziehen ist (gilt ab Verlagung 2007)**. Bis zur Veranlagung 2006 war der Nachversteuerungsbetrag nach Auffassung der Finanzverwaltung (s EStR 3860i; ebenso UFS 26.1.12, RV/0678-G/10; 25.4.07, RV/2965-W/06; 3.4.07, RV/0748-I/06; 20.10.06, RV/2040-W/06) in das zu versteuernde Einkommen des Nachversteuerungsjahres einzubeziehen und auf Basis dieses Einkommens der Hälftesteuersatz zu ermitteln (krit. dazu *Hofmann* SWK 03, S 839 ff; *Siart/Temm* SWK 04, S 341 ff; *Kristen* SWK 04, S 575 f sowie *Bruckner*/KommentarStReform, Rz 619; *Wesonig/Ritter* SWK 06, S 387 ff). Durch Einbeziehung des Nachversteuerungsbetrags in das zu versteuernde Einkommen kam es zu einem doppelten Progressionseffekt, zu unerwünschten Gestaltungsmöglichkeiten (Möglichkeit unversteuerter Entnahmen) und unter Umständen zu Steuermehrbelastungen (im Falle eines höheren Hälftesteuersatzes im Nachversteuerungsjahr als im Begünstigungsjahr) (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen* EStG, 2015, § 11a Rz 29).

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 (EStR 2000, Rz 3860i, vgl. *Heinrich* in Doralt et al, EStG16, § 11a Tz. 45a). Somit berührt der Nachversteuerungsbetrag das Einkommen des Nachversteuerungsjahres nicht.

Zwischen den Parteien besteht insofern Übereinstimmung, als die einzelnen Tankstellen der Bf. jeweils als eigenständige Betriebe angesehen werden. Das Bundesfinanzgericht sieht sich aufgrund der Ausführungen des Finanzamts (jeweils eigene Bilanzen, eigene Beilagen zur Steuererklärung) nicht veranlasst, davon abzuweichen.

Die Übergangsregelung ist betriebsbezogen zu sehen und kann auch nur für einzelne von mehreren Betrieben in Anspruch genommen werden (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG 2015, § 11a Rz Tz 3 mit weiteren Hinweisen). Daher ist im vorliegenden Fall die pauschale Nachversteuerung mit 10 % für die Tankstelle G zulässig.

Somit ergibt sich für die Bf. für das Jahr 2009 folgende Nachversteuerung:

€ 2.840,39 (2. Hälfte aus 2008)

€ 660,97 (pauschale Nachversteuerung 2009 für den Betrieb G)

ergibt in Summe einen Nachversteuerungsbetrag von € 3.501,36.

Mit dem Hälftesteuersatz werden im Jahr 2009 Einkünfte in Höhe von € 47.907,64 besteuert, wobei davon € 47.294,72 auf die Tankstelle t.str. und € 612,92 auf die Tankstelle B.str. entfallen.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß 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 17. August 2016