

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Adr., vertreten durch Stb , über die Beschwerde vom 13.1.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 16.12.2010, betreffend Einkommensteuer 2009 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

Bisheriges verwaltungsbehördliches und verwaltungsgerichtliches Verfahren

Wie der **Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht** über das Ergebnis einer bei Bf (in der Folge: Bf) durchgeföhrten Außenprüfung in Tz 2 zu entnehmen ist, waren nach Ansicht des Finanzamtes nicht entnommene Gewinne mit 10% der nicht entnommenen Gewinne aus den Jahren 2004 bis 2008 in Höhe von € 102.827,19 pauschal nachzuversteuern (gemäß § 124b Z 154 EStG 1988).

Das nicht protokolierte Einzelunternehmen des Bf sei demnach mit Einbringungsvertrag vom 10.6.2009 rückwirkend per 1.1.2009 in die neu gegründete BfGmbH (in der Folge: GmbH) eingebracht worden. Im § 3 Abs. 1 lit. a des Einbringungsvertrages sei festgehalten, dass für die zwischen Einbringungsstichtag 1.1.2009 und dem Abschluss des Vertrages am 10.6.2009 getätigten Entnahmen (einschließlich vorbehaltener Entnahmen) eine Passivpost gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von € 80.000,00 gebildet werde. Diese Passivpost sei auch am Konto 3891 ausgewiesen.

In den Jahren 2004 bis 2008 seien insgesamt € 102.827,19 gemäß § 11a EStG 1988 begünstigt besteuert worden. Weder im Jahr 2008 noch im Jahr 2009 sei es zu einer Nachversteuerung gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 bzw § 124b Z 154 EStG 1988 (mit 10%igem Steuersatz) gekommen.

Unter Verweis auf Rz 3860o und Rz 3860t der EStRI 2000 hielt der Prüfer fest, dass auf den Einbringungsstichtag rückbezogene Entnahmen dem Einbringenden zuzurechnen seien und diese zu einem Eigenkapitalabfall in jenem Wirtschaftsjahr führen würden, welches mit dem Umgründungsstichtag enden würde. Die Nachversteuerung habe daher im Wirtschaftsjahr 2009 zu erfolgen.

Grundsätzlich wären somit die rückbezogenen Entnahmen in Höhe von € 80.000,00 gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 mit dem jeweils in den Jahren 2004 bis 2008 wirksamen Hälftesteuersatz auf die in diesen Jahren begünstigt besteuerten Beträge (bis zur Summe von 80.000,00) nachzuversteuern. Da aber eine begünstigte Besteuerung nach § 124b Z 154 EStG 1988 beantragt worden sei, müssten sämtliche in den Jahren 2004 bis 2008 begünstigt besteuerte Beträge, in Summe somit € 102.827,19 pauschal mit 10% bei der Veranlagung 2009 nachversteuert werden. Im Fall einer pauschalen Nachversteuerung im Jahr 2009 käme es dann auch zu keiner Nachversteuerung auf Grund des Eigenkapitalabfalles im Jahr 2009 in Höhe von € 80.000,00.

Das Finanzamt folgte den Ausführungen der Betriebsprüfung und erließ am 16.12.2010 im wiederaufgenommenen ESt-Verfahren 2009 einen **Einkommensteuerbescheid 2009**, in dem sich nun aus einer Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 eine Abgabennachforderung in Höhe der Nachversteuerung mit einem Betrag von € 10.282,72 ergab. In der Begründung dazu wurde auf obige Ausführungen im BP-Bericht verwiesen.

In der gegen diesen Bescheid am 13.1.2011 **eingebrachten Berufung**, welche nunmehr als Beschwerde zu behandeln ist, beantragte der Bf neben der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung, dass der Bescheid unter Berücksichtigung der tatsächlich erfolgten Entnahme in Höhe von € 10.734,05 abgeändert werde und hinsichtlich der vom Einbringungsvertrag miterfassten € 69.265,95 keine Nachversteuerung vorgenommen werde.

Begründend führte der Bf aus: Nach § 11a EStG 1988 hätte der Bf seine Gewinne bis zu dem im jeweiligen Wirtschaftsjahr eingetretenen Eigenkapitalanstieg ermäßigt (§ 37 EStG 1988) versteuern dürfen. Wenn in einem Folgejahr das Eigenkapital (unter Außerachtlassung von Verlusten) sinken würde, müsste insoweit eine Nachversteuerung erfolgen. Zwischen Einbringungsstichtag und dem Abschluss des Einbringungsvertrages sei es lediglich zu Barentnahmen in Höhe von € 10.734,05 gekommen. Insofern würde unstrittig ein Eigenkapitalabfall in der genannten Höhe vorliegen, welcher im Jahr 2009 zu einer Nachversteuerung mit dem in 2004 (€ 39.800,00 seien in diesem Jahr begünstigt besteuert worden) wirksamen Hälftesteuersatz führen müsste. Dies ergäbe eine Einkommensteuer in Höhe von € 918,08. Hinsichtlich der lediglich vorbehaltenen aber nicht getätigten Entnahmen in Höhe von € 69.265,95 sei es zu keinem Eigenkapitalabfall gekommen und eine Nachversteuerung daher nicht zulässig.

Dass im Einbringungsvertrag wider besseren Wissens (die tatsächlich getätigten Entnahmen zwischen 1.1.2009 und 10.6.2009 seien ja bekannt gewesen) als „getätigte Entnahmen“ ein Betrag von € 80.000,00 angeführt sei, stelle eine unbeachtliche Fehlbezeichnung dar. Entscheidend sei das zwischen den Vertragsparteien tatsächlich Gewollte. Es sei offensichtlich, dass nur vereinbart werden sollte, dass bis zu diesem Betrag später Entnahmen erfolgen könnten.

Gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG könne eine Passivpost auch für vorbehaltene Entnahmen gebildet werden. Die gesetzlichen Voraussetzungen dafür (bis zu 50% des Verkehrswertes am Einbringungsstichtag, andere Vergünstigungen seien nicht

beansprucht worden) seien auch erfüllt gewesen. Ohne tatsächlich eingetretener Verringerung des Eigenkapitals dürfe es zu keiner Nachversteuerung kommen. Dies ergäbe sich im Ergebnis auch aus der Entscheidung des UFS vom 9.6.2010, RV/0301-G/09, nach der vorbehaltene Entnahmen zu einem Eigenkapitalabfall führen „können“. Aus dem Wort „Können“ (Anm. des Richters: offensichtlich nach Ansicht des Bf statt „Müssen“) ergibt sich, dass dies aber einen tatsächlich eingetretenen Kapitalabfall voraussetze.

Auch Rz 912 der UmgrStRI würden die Auffassung des Bf bestätigen. Demnach würde sich die Passivpost für vorbehaltene Entnahmen im Gegensatz zu jener für tatsächlich vorgenommene Entnahmen nicht auflösen, sondern diese wandle sich bei der übernehmenden Körperschaft in eine zum Fremdkapital gehörende Verrechnungsschuld gegenüber dem Einbringenden und beim Einbringenden in eine entsprechende Verrechnungsforderung. Die Verrechnungsschuld sei bis zur Tilgung oder einem Forderungsverzicht des Einbringenden bei der übernehmenden Gesellschaft weiterzuführen.

Der Beschwerde lag das Verrechnungskonto bei, dem die tatsächlich erfolgten Entnahmen iHv € 10.734,05 entnommen werden können.

Dem im Akt aufliegenden Einbringungsvertrag vom 10.6.2009 ist in § 3 Abs. 1 lit a zu entnehmen, dass „für die in der Zeit vom Einbringungsstichtag bis zum Tag des Abschlusses dieses Einbringungsvertrages getätigten Entnahmen eine Passivpost im Sinn des § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG im Betrag von Euro 80.000,00 gebildet wird“. Die Einbringungsbilanz weist unter der Position „Sonstige Verbindlichkeiten“ die Passivpost „3891 Entnahme § 16 (5) 1 UMGRSTG € 80.000,00“ auf.

Der Prüfer gab in seiner Stellungnahme zur Beschwerde ergänzend zu seinen Ausführungen im BP-Bericht an, dass die laut Einbringungsvertrag gebildete Passivpost in der Folge als Gesellschafterdarlehen ausgewiesen und mit einem Zinssatz von 3% zu Gunsten des Bf verzinst werde. Der Bf habe diese erhaltenen Zinsen in seiner ESt-Veranlagung für 2009 als Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuert.

Nach der Gesetzeslage finde zwar bei der vorbehalteten Entnahme zum Einbringungsstichtag keine Entnahme statt, es erfolge aber eine Einstellung einer Verbindlichkeit der übernehmenden Gesellschaft gegenüber dem Einbringenden. Hierdurch komme es mit Ablauf des Einbringungsstichtages zu einer Änderung der Kapitalstruktur (Verringerung des Eigenkapitals zugunsten eines höheren Fremdkapitals), welche dem Einbringenden zuzurechnen sei. Im Ergebnis seien somit insgesamt Entnahmen iHv € 90.735,24 (80.000 vorbehaltene Entnahme und € 10.735,24 bare Entnahme) getätigt worden. Da die pauschale Besteuerung gemäß § 124b Z 154 EStG 1988 seitens des steuerlichen Vertreters mündlich beantragt worden sei (für den Fall einer erforderlichen Nachversteuerung), sei es zur Anwendung der pauschalen Nachversteuerung gekommen.

In der Beantwortung der Stellungnahme des Prüfers fordert der steuerliche Vertreter des Bf zunächst eine (Anm. des Richters: nicht nachvollziehbare) Berechnung des nachzuversteuernden Betrages.

In weiterer Folge führt der steuerliche Vertreter des Bf aus, dass bei formaler Betrachtung zwar ein Eigenkapitalabfall vorliege, der Zweck und die Systematik des § 11a EStG 1988 aber gegen ein derartiges Ergebnis sprechen würden. Danach dürfe nur ein tatsächlicher Abfluss von Mitteln zu einem Eigenkapitalabfall im Sinn des Gesetzes führen. Auf die Forderung gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG könne verzichtet werden. In wirtschaftlicher Betrachtung würde niemals Kapital aus der GmbH fließen und ein Eigenkapitalabfall wäre begrifflich undenkbar. Die erst nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages angefallenen Zinsen aus der Forderung gegenüber der GmbH seien hier ohne Bedeutung. Nur auf den Einbringungsstichtag rückbezogene Entnahmen könnten eventuell zu einem Eigenkapitalabfall führen.

Nach der Vorlage der Beschwerde an den damaligen UFS wurde dem aktuellen steuerlichen Vertreter des Bf durch den nunmehr zuständigen Richter des BFG mit Mail vom 7.4.2017 die den Beschwerdeausführungen widersprechende Rechtsansicht des Richters und die dieser Ansicht zugrunde liegende ständige Rechtsprechung mitgeteilt.

Am 6.7.2017 teilte der aktuelle steuerliche Vertreter des Bf telefonisch mit, dass der frühere steuerliche Vertreter des Bf aufgrund einer zu erteilenden Spezialvollmacht für das Rechtsmittelverfahren in dieser Sache zuständig sein werde, sodass er die Beschwerde nicht zurücknehmen könne.

Diese seitens des Bf für das Verfahren zur Veranlagung der Einkommensteuer 2009 erteilte Spezialvollmacht vom 11.7.2017 wurde dem BFG in weiterer Folge vorgelegt.

Daraufhin wurde auch dem nunmehr zuständigen steuerlichen Vertreter des Bf die Rechtsansicht des Richters mit Mail vom 12.7.2017 übermittelt. Der steuerliche Vertreter des Bf teilte am 30.8.2017 telefonisch mit, dass die Beschwerde aus Haftungsgründen nicht zurückgenommen werde könne, der Antrag auf mündliche Verhandlung aber zurückgenommen werde. Diese angekündigte Zurücknahme erfolgte mit Schreiben vom 30.8.2017.

Festgestellter Sachverhalt

Dem Erkenntnis liegt folgender unstrittiger Sachverhalt, wie dieser bei der Betriebsprüfung festgestellt wurde und auch in den im Akt aufliegenden Unterlagen seine Bestätigung findet, zugrunde:

Das nicht protokolierte Einzelunternehmen des Bf ist mit Einbringungsvertrag vom 10.6.2009 rückwirkend per 1.1.2009 in die neu gegründete GmbH eingebbracht worden. Im § 3 Abs. 1 lit. a des Einbringungsvertrages ist festgehalten, dass für die zwischen Einbringungsstichtag 1.1.2009 und dem Abschluss des Vertrages am 10.6.2009 getätigten Entnahmen (einschließlich vorbehaltener Entnahmen) eine Passivpost gemäß § 16 Abs.

5 Z. 1 UmgrStG in Höhe von € 80.000,00 gebildet werde. Diese Passivpost ist auch am Konto 3891 ausgewiesen.

In den Jahren 2004 bis 2008 sind insgesamt € 102.827,19 gemäß § 11a EStG 1988 begünstigt besteuert worden. Weder im Jahr 2008 noch im Jahr 2009 ist es zu einer Nachversteuerung gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 bzw § 124b Z 154 EStG 1988 (mit 10%igem Steuersatz) gekommen.

Der Bf beantragte für den Fall einer gesetzlich erforderlichen Nachversteuerung, dass diese pauschal gemäß § 124b Z 154 EStG 1988 erfolge.

Maßgebliche Gesetzliche Grundlagen

Grundsätzlich sind die Einkünfte des Einbringenden nach § 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:

(5) 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 Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigten werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigten, 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:

Durch das AbgÄG 2010, BGBl I 34/2010 wurde in Abs. 5 ergänzt: „Der sich ergebende Betrag gilt mit Ablauf des Einbringungsstichtages als entnommen.“

Die Änderung dient nach den Gesetzesmaterialien der Klarstellung. Die Ergänzung in Abs. 5 entspricht der früheren Gesetzesformulierung, wonach die vorbehaltene (früher unbare) Entnahme als entnommen gilt und daher auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft Fremdkapital darstellt.

Eine vergleichbare Bestimmung gab es bis zum BGBl I 161/2005. Aus den Materialien ist nicht zu entnehmen, warum dieser Satz dann bis zu seiner klarstellenden Wiedereinführung durch das AbgÄG 2010 entfallen war.

Durch die Bildung der Passivpost für tatsächlich im Zwischenzeitraum erfolgte Entnahmen vermindert sich der Wert des einzubringenden Betriebes bereits zum Einbringungsstichtag. Durch die zusätzlich mögliche Einstellung einer weiteren

Passivpost für vorbehaltene Entnahmen in die Einbringungsbilanz kommt es zur gleichen Wertminderung wie bei einer tatsächlich erfolgten Entnahme. Diese Passivpost wandelt sich bei der übernehmenden Körperschaft in eine Verrechnungsschuld gegenüber dem Einbringenden und bei diesem zu einer entsprechenden Forderung.

Zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes und einer gegebenenfalls erforderlichen Nachversteuerung normiert das EStG 1988:

§ 11a. (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.

.....

§ 11a (3) EStG 1988 idF vom 1.12.2009 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 Wirtschaftsjahrs 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.

Gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Die Nachversteuerung soll somit die Begünstigung der Anwendung des Hälftesteuersatzes, der sich für das gesamte Einkommen ergibt, rückgängig machen und nun durch abermalige Anwendung des Hälftesteuersatzes auf den ursprünglich begünstigt besteuerten Betrag die Begünstigung neutralisieren.

Zum Wahlrecht im Jahr 2009 zwischen der Nachversteuerung nach § 11a oder einer pauschalen Nachversteuerung bestimmt § 124b Z 154 EStG 1988 (StRefG 2009, BGBl. I Nr. 26/2009):

§ 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 Teilstreich 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.

Für das Jahr 2009 ist somit anstelle der Nachversteuerung nach § 11a Abs. 3 EStG 1988 auch eine pauschale Nachversteuerung aller begünstigt versteuerten Beträge (€ 102.827,19) gemäß § 124b Z 154 EStG 1988 mit 10% möglich.

Rechtliche Würdigung

Wenn auch der Bf formal keine als Passivpost gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG bezeichnete Position eingestellt hat, hat die Passivierung des Betrages von 80.000,00 gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 im Ergebnis zur selben Wertminderung geführt. Auch diese Wertminderung muss nach dem Zweck des Gesetzes erfasst werden, da diese zu einer Eigenkapitalminderung führte. Dies zeigt sich auch durch die nachfolgende Behandlung des gesamten Betrages als Darlehen des Bf an die Gesellschaft. Die dafür gezahlten Zinsen sollen auch nicht als Entnahmen gewertet werden (wie dies offensichtlich der Bf der Abgabenbehörde unterstellt), zeigen aber den Fremdkapitalcharakter der vorbehaltenen Entnahme auf. Tatsächlich durchgeführte Entnahmen und vorbehaltene Entnahmen können nach dem Gesetz auf den Einbringungsstichtag rückbezogen werden, wenn dafür eine Passivpost in der Einbringungsbilanz berücksichtigt wird. Dadurch vermindert sich das Eigenkapital mit der Konsequenz einer erforderlichen Nachversteuerung nach § 11a Abs. 3 EStG 1988 mit dem Hälftesteuersatz des Jahres der jeweiligen Inanspruchnahme der Begünstigung.

So auch VwGH vom 24.2.2011, 2011/15/0029 und VwGH vom 2.10.2014, 2012/15/0213 (ebenfalls für das Jahr 2009): Bereits das Einstellen der Passivpost nach § 16 Abs. 5 UmgrStG bewirkt die Entnahme und damit das Absinken des Eigenkapitals.

Siehe dazu auch Sulz in UFSjournal 2009, 271 zu UFS 23. 4. 2009, RV/0123-I/09 : Unbare Entnahmen i. S. d. § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG sind aufgrund ihrer Rückwirkung auf den Einbringungsstichtag als Entnahmen i. S. d. § 11a EStG 1988 zu werten.

Siehe dazu auch Kofler UmgrStG § 14 Rz 19; Besteuerung nicht entnommener Gewinne gem. § 11a EStG: Rückbezogene Entnahmen nach § 16 Abs. 5 Z 1 bis 3 stellen lt. ständiger Rspr. Entnahmen nach § 11a EStG dar, die zu einer eigenkapitalabfallbedingten (letzten) Nachversteuerung führen können (Jakom 7/ Kanduth-Kristen § 11a Rz 37 mwN; Hübner-Schwarzinger, SWK 2008, S 701, zur möglichen Vermeidung einer Nachversteuerung nach § 11a EStG bei Entnahmen nach § 16 Ab. 5 Z 3). Sie vermindern das Eigenkapital (Einbringungskapital) zum Einbringungsstichtag und gelten mit Ablauf dieses Stichtages als entnommen; sie sind daher bei der Berechnung des Eigenkapitalanstieges oder -abfalles jenes Wirtschaftsjahres, das mit dem Einbringungsstichtag 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; UmgrStR Rz 1267a).

Dass im gegenständlichen Fall (anders als im vom VwGH entschiedenen Fall) nicht ausdrücklich eine Passivpost gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG gebildet wurde sondern in der Passivpost nach Z 1 leg.cit die vorbehaltenen Entnahmen enthalten waren, ändert nach Ansicht des Richters nichts daran, dass es auch in Höhe der vorbehaltenen Entnahme zu einer Kapitalminderung kam.

Auch der Umstand, dass im streitgegenständlichen Zeitraum der Satz „Der sich ergebende Betrag gilt mit Ablauf des Einbringungsstichtages als entnommen“ im Gesetz nicht angeführt war, ändert nichts. Die Aufnahme dieses Satzes in das Gesetz ab 2010 dient nach den Gesetzesmaterialien nur der Klarstellung. Überdies verursacht schon alleine die gesetzlich möglich und durchgeführte Rückbeziehung auf den Einbringungsstichtag durch die Einstellung der gegenständlichen Passivpost in der Einbringungsbilanz die Minderung des Eigenkapitals und so des eingebrachten Vermögens.

Siehe dazu auch analoge Ausführungen de VwGH vom 2.10.2014, 2012/15/0213, für das Jahr 2009 (also wie im gegenständlichen Fall).

Liegt nach der Einbringungsbilanz ein Eigenkapitalabfall infolge der Einstellung einer Passivpost für erfolgte und vorbehaltene Entnahmen vor, hat der einbringende Unternehmer im Jahr 2009 ein Wahlrecht, die Nachversteuerung pauschal mit 10% oder nach § 11a Abs. 3 EStG 1988 vorzunehmen.

Da diese pauschale Nachversteuerung gemäß § 124b Z 154 EStG 1988 für den Bf günstiger ist als die Nachversteuerung nach § 11a Abs. 3 EStG 1988 und auch seitens des Bf beantragt wurde, kann auch dahin gestellt bleiben, ob € 80.000,00 oder € 90.735,24 (lt BP in der Stellungnahme) nach letzterer Bestimmung zu versteuern sind. Es erfolgte zu Recht eine pauschale Nachversteuerung nach § 124b Z 154 EStG 1988 des gesamten in den Jahren Jahren 2004 bis 2008 gemäß § 11a EStG 1988 begünstigt besteuerten, nicht entnommenen Gewinnes iHv € 102.827,19.

Die Beschwerde dagegen war somit als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer 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.

Dass bereits das Einstellen der Passivpost gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG auch im Fall einer vorbehaltenen Entnahme das Absinken des Eigenkapitals bewirkt, entspricht der

ständigen Rechtsprechung des VwGH (VwGH vom 24.2.2011, 2011/15/0029 und VwGH vom 2.10.2014, 2012/15/0213) und des BFG (siehe oben). Eine Revision ist somit nicht von der Lösung einer ungeklärten Rechtsfrage abhängig, weshalb diese als unzulässig zu erklären war.

Linz, am 4. Oktober 2017