

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf., W, über die Beschwerde vom 16.9.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 2/20/21/22 vom 30.08.2012, betreffend Einkommensteuer 2008 und 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**

Beim Beschwerdeführer, in der Folge Bf. genannt, fand im Jahr 2012 eine Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011 statt.

In Tz. 1 des Berichtes vom 30.8.2012 wird folgende Feststellung getroffen:

"Der Abgabepflichtige hat gem. § 11a EStG 1988 die "Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne" in Anspruch genommen.

Im Jahr 2004 begünstigt besteuert: € 26.000.-, 2005: € 3.500.-.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 7.7.2012 wurde ersichtlich, dass zum 31.12.2008 das Kapital um € 8.491,59 und zum 31.12.2009 um € 11.030,59 gegenüber dem Vorjahr abgefallen ist. Entsprechend den Bestimmungen des § 11a Abs. 3 EStG 1988 hat eine Nachversteuerung in der Höhe des Kapitalabfalles zu erfolgen."

Die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 wurden mit Bescheiden vom 30.8.2012 wiederaufgenommen und mit gleichem Datum neue Sachbescheide erlassen.

Gegen diese wurde mit Schriftsatz vom 16.9.2012 Beschwerde erhoben und als Begründung folgendes vorgebracht:

Eigenkapitalverlauf 2004-2011:

2004: € 71.030,18

2005: € 76.187,75

2006: € 86.382,97

2007: € 97.623,77

2008: € 89.132,18

2009: € 78.101,59

2010: € 97.174,45

2011: € 120.574,15

Der Eigenkapitalstand per 31.12. 2005 habe € 76.187,75 betragen. 2009 immer noch € 78.101,59 somit größer.

Der Eigenkapitalanstieg in den Jahren 2007 und 2008 wurde voll versteuert. Hätte er diese Gewinne entnommen, wäre es nach Rechtsauffassung des Finanzamtes nicht zu einer Nachversteuerung gekommen. Er werde also gleichsam bestraft dafür, dass er die Gewinne nicht privat entnommen habe. Dies käme einer Enteignung gleich.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidungen vom 9.10.2012 als unbegründet abgewiesen.

Als Begründung wurde jeweils gleichlautend unter Anführung der Beträge lt. Betriebsprüfungsbericht folgendes ausgeführt:

*"Da im Kalenderjahr ...das Eigenkapital entnahmebedingt um .. gesunken ist, ist eine Nachversteuerung vorzunehmen. Die Betrachtung hat auf das Kalenderjahr bezogen zu erfolgen.*

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 15.10.2012, in dem der Bf. darauf verweist, dass Vergleichswert für den Beobachtungszeitraum des Eigenkapitals der sieben folgenden Jahre das Wirtschaftsjahr sei, in dem die begünstigte Besteuerung vorgenommen worden sei. Dies begründet der Bf. damit, dass Abs. 3 des § 11a EStG auf die sinngemäße Anwendung des Abs. 1 verweist.

Das sog. "geschützte Stammkapital", dessen Wert nicht unterschritten werden dürfe, setze, sich aus dem Stammkapital und dem begünstigt besteuerten Gewinn zusammen.

Daher betrage es 2004: € 44.391,22+€ 26.000.- und

2005: € 66.000.-+€ 3.500.-= € 73.891,22.

Dieser Wert sei bis 2011 nicht unterschritten worden.

Das Eigenkapital setze sich aus Stammkapital und Gewinnrücklage zusammen.

In den Jahren 2006 und 2007 sei es (ausgehend von einem Stammkapital von € 69.500.-) zu einem Eigenkapitalanstieg (auf Grund höherer Gewinnrücklagen € 16.882,97 bzw. € 28.123,77) gekommen, bei dem die begünstigte Besteuerung nicht in Anspruch genommen worden sei. Diese voll versteuerten Gewinne habe er dann in den Jahren 2008 und 2009 größtenteils entnommen.

Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes legte der Bf. Kontoblätter des Verrechnungskontos für die Jahre 2008 und 2009 vor.

In Ergänzung teilte er per E-Mail vom 2.11.2017 folgendes mit:

	Ergebnis vor Steuern	Privatentnahmen
2007	33.407,51	
2008	22.810,71	29.569,17
2009		21.921,14

*"Die Privatentnahmen sind jeweils der Saldo zwischen Entnahmen und Einlagen. Sie sehen an den Zahlen deutlich, dass ich die Gewinne eines Jahres in etwa gleicher Höhe jeweils im Folgejahr entnehme. Die Differenzen ergeben sich aus der Einkommenssteuer. Sozialversicherungsbeiträge wurden bereits im Ergebnis vor Steuern abgezogen."*

Aus dem Finanzamtsakt ist ersichtlich, dass das Ergebnis vor Steuern des Jahres 2009 € 10.820,73 betrug.

In den G+V-Rechnungen bzw. den Eigenkapitalkonten in der Bilanz der Jahre 2008 und 2009 sind folgende Beträge ausgewiesen:

2008: Gewinn € 19.519,17

2009: Gewinn: € 10.731,38

Die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren:

2008: € 21.627,04

2009: € 10.069,38

Soweit aus dem Finanzamtsakt für 2009 ersichtlich, war der laufende Gewinn der erklärte Gewinn.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Feststeht, dass der Bf. in den Jahren 2004 und 2005 die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne in Anspruch genommen hat, und zwar im Jahr 2004 i.H. von € 26.000.- und im Jahr 2005 i.H. von € 3.500.-.

Der Stand des Eigenkapitals betrug zum 31.12.2005 € 76.187,75.

In den Jahren 2006 und 2007 hat er diese Begünstigung nicht in Anspruch genommen. Bis zum 31.12. 2007 kam es zu einem Eigenkapitalanstieg auf € 97.623,77.

Im Jahr 2008 betrug das Eigenkapital € 89.132,17, somit um € 8.491,59 weniger.

Der Gewinn lt. G+V-Rechnung betrug € 19.519,17, die erklärten Einkünfte € 21.627,04 , die Entnahmen lt. Bf. 29.569,17.

Im Jahr 2009 betrug das Eigenkapital € 78.101,59, somit um € 11.030,59 weniger als 2008.

Der Gewinn betrug lt. G+V-Rechnung € 10.731,38, die erklärten Einkünfte € 10.069,38 die Entnahmen lt. Bf. 21.921,14.

Der Bf. bestreitet nicht den Kapitalabfall in den Jahren 2008 und 2009 und auch nicht dessen Höhe.

Er bestreitet auch nicht, dass die Entnahmen der Jahre 2008 und 2009 höher waren als der Gewinn, wie sich aus seiner Gegenüberstellung der Gewinne (vor Steuern) und der Entnahmen ergibt bzw. welche andere Umstände zu einem Eigenkapitalabfall geführt haben könnte. Diesbezüglich wird auf den Vorhaltecharakter der Beschwerdeentscheidung verwiesen (vgl. VwGH vom 10.3.1994, 92/15/0164), die ausdrücklich von einem entnahmebedingten Eigenkapitalabfall ausgeht.

Strittig ist jedoch, ob dieser entnahmebedingte Kapitalabfall in den betreffenden Jahren zu einer Nachversteuerung der zuvor in den Jahren 2004 und 2005 begünstigt besteuerten Gewinne führt.

Der Bf. bestreitet dies mit der Begründung, dass das Eigenkapital auch in den Jahren, in denen die Entnahmen über den Gewinnen lagen, nie unter den Stand jenes Jahres, nämlich 2005, fiel, in dem zuletzt die begünstigte Besteuerung in Anspruch genommen worden war.

Rechtlich ist dazu folgendes auszuführen:

§ 11a EStG 1988 in der in den strittigen Jahren geltenden Fassung lautete:

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).....

**(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.

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).

Der Verwaltungsgerichtshof führt dazu in ständiger Rechtsprechung (vgl. z.B. VwGH vom 17.10.2017, Ro 2015/15/0040) folgendes aus:

*Der für die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne maßgebende Eigenkapitalanstieg ermittelt sich demnach aus dem laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahres zuzüglich betriebsnotwendiger Einlagen und abzüglich der Entnahmen. Nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 sind Entnahmen alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z.B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter).*

Auch wenn dieses Erkenntnis zu der Frage ergangen ist, ob eine Entnahme vorliegt, ergibt sich daraus eindeutig, dass die Überprüfung der Frage der Nachversteuerung begünstigt besteufter Gewinne wirtschaftsjahrbezogen zu erfolgen hat.

Der Bf. vertritt hinsichtlich der Auslegung des Abs. 3 des § 11a EStG 1988 die Auffassung, dass für die Frage, ob das Eigenkapital entnahmebedingt in einem folgenden Wirtschaftsjahr gesunken ist, der (Höchst)Stand des geschützten "Stammkapitals" jenes Wirtschaftsjahr heranzuziehen sei, in dem die begünstigte Besteuerung vorgenommen worden sei. Nur wenn das Eigenkapital in einem Folgejahr entnahmebedingt unter diesen Stand in dem am weitesten zurückliegenden Jahr, in dem die begünstigte Besteuerung in Anspruch genommen worden sei, sinke, sei eine Nachversteuerung vorzunehmen. Da dies in den "Entnahmejahren" 2008 und 2009 nicht erfolgt sei, habe eine Nachversteuerung zu unterbleiben.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes definiert Abs. 1 leg.cit, was unter dem Anstieg des Eigenkapitals zu verstehen ist, nämlich das Übersteigen des Gewinnes über den Betrag der Entnahmen. Wenn nun Abs. 3 von einem **Sinken des Eigenkapitals in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes** spricht, so bezieht sich dies darauf, wodurch dieses Sinken herbeigeführt wird, nämlich, wenn die Entnahmen eines Wirtschaftsjahres den laufenden Gewinn übersteigen. Eine Nachversteuerung hat also dann zu erfolgen, wenn in einem folgenden Wirtschaftsjahr, das Eigenkapital entnahmebedingt sinkt.

..."so ist insoweit ein Nachversteuerung vorzunehmen" bezieht sich auf die Höhe der Nachforderung, nämlich um den Betrag, um den das Eigenkapital in dem betreffenden Wirtschaftsjahr sinkt.

Zu beachten ist, dass es sich im gegenständlichen Fall um die Entnahme innerhalb der siebenjährigen "Behaltefrist" für begünstigt besteuerte Gewinne handelt, die im Zeitraum 2004 bis 2009 angefallen sind. Für diesen Zeitraum führt Kanduth-Kristen in 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.

Diese Rechtsansicht ist auch maßgeblich, wenn §11a EStG 1988 deswegen nicht zur Anwendung kam, weil der Steuerpflichtige von seinem Wahlrecht, den Gewinn begünstigt zu besteuern, nicht Gebrauch gemacht hat.

Im Sinne dieser Literatur und Judikatur ist daher eine Zuordnung von Entnahmen zu nicht begünstigten Gewinnanteilen nicht zulässig.

Für die hier strittige Frage ist daher durch die Argumentation des Bf., er habe in den Jahren 2008 und 2009 die Gewinne der Vorjahre entnommen, in denen er eine begünstigte Besteuerung nicht in Anspruch genommen habe, nichts gewonnen.

In der 8. Aufl., 2015, S.630, führen die obengenannten Autoren folgendes aus:

***Allerdings können nach der Rechtsansicht des BMF Gewinne, die im Zeitraum 2004 bis 2009 angefallen sind und die nicht nach § 11a begünstigt waren (zB weil der StPfl von dem Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht hat oder die Gewinne den Deckelungsbetrag von € 100.000 überstiegen) sowie Gewinne aus Jahren vor 2004 nicht ohne Nachversteuerungsfolgen entnommen werden, solange noch nachversteuerungshängige Gewinne vorhanden sind und durch die Entnahme ein Eigenkapitalabfall eintreten würde (vgl dazu Hirschler/Stückler ÖStZ 14, 161; Kanduth-Kristen/Komarek SWK 14, 695). Mit dem 2. AbgÄG 2014, BGBl I 105, wurde die Rechtsansicht des BMF rückwirkend (mit Wirkung ab der VA für 2011, s § 124b Z 263) gesetzl verankert. Gem § 11a Abs 3 unterbleibt eine Nachversteuerung nunmehr insoweit, als sie in begünstigt besteuerten Beträgen ab dem achten Jahr nach Inanspruchnahme der Begünstigung sowie in Eigenkapitalzuwächsen, die den VAZ 2010 bis 2015***

*zuzurechnen sind, gedeckt ist. Dadurch ist gesetzl klargestellt (s RV 360 BlgNR XXV. GP, Zu Art 2, Z 4 und Z 19), dass der Nachversteuerungszeitraum tatsächl nach sieben Veranlagungsjahren ausläuft. Wie bislang ist die Nachversteuerung jeweils für den am weitesten zurückliegenden begünstigten Betrag vorzunehmen. Die genannten Beträge können nur einmal zum Unterbleiben der Nachversteuerung führen. Die Neuregelung gilt ab der VA für 2011.*

Hinsichtlich der Ermittlung des nachzuversteuernden Betrages stellt Kanduth-Kristen a.a.O. folgendes Schema auf:

(lfd) steuerl Gewinn

abzügl Entnahmen iSd § 4 Abs 1

zuzügl betriebsnotwendige Einlagen iSd  
§ 4 Abs 1

*negativer Unterschiedsbetrag =  
nachzuversteuernder Betrag*

Zu einer Nachversteuerung kommt es bloß aufgrund zu hoher Entnahmen („Überentnahmen“ – so *Bruckner/KommentarStReform*, Rz 614), die weder im laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahres noch durch betriebsnotwendige Einlagen gedeckt sind. Ausgangspunkt für die Berechnung ist grundsätzlich der steuerliche Gewinn.

Somit gilt: Nicht entnommene Gewinne sowie zwischen 2004 und 2009 nicht begünstigt besteuerte Gewinne können erst dann ohne Nachversteuerung entnommen werden, wenn entweder alle begünstigt besteuerten Gewinne nachversteuert wurden oder der siebenjährige Beobachtungszeitraum für sämtliche begünstigt besteuerten Gewinne ausgelaufen ist (Kanduth/Kristen a.a.O.).

Dem Bf. ist zuzustimmen, dass diese gesetzliche Regelung eine genaue Planung des Kapitalbedarfs, der durch Entnahmen gedeckt werden soll, erforderte, um die (zusätzliche) Besteuerung in Form der Nachversteuerung in einem Wirtschaftsjahr zu vermeiden. Um eine nochmalige Besteuerung eines bereits im Vorjahr versteuerten Gewinnes, sofern keine Begünstigung in Anspruch genommen wurde, handelt es sich dabei jedoch nicht. Besteuert wird nicht die Gewinnentnahme des Vorjahres, sondern die Schmälerung des Eigenkapitals durch die den Gewinn eines Wirtschaftsjahres übersteigenden Entnahmen. Die Besteuerung kann daher nicht dadurch vermieden werden, dass Entnahmen erst in einem Jahr getätigt werden, das auf ein Jahr folgt, in dem keine Begünstigung in Anspruch genommen wurde. Die Entnahme im Folgejahr ist eben nicht eine Entnahme des Gewinnes des Vorjahres, sondern als Entnahme eines in den Vorjahren begünstigt besteuerten Gewinnes (siehe etwa auch das Erkenntnis des BFG vom 08.02.2016, RV/7103120/2013) zu sehen.

Anzumerken ist, dass Bezugsgröße gem. § 11a EStG 1988 der laufende Gewinn ist. Das ist der gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinn.

Der Bf. vergleicht die Privatentnahmen mit dem Ergebnis vor Steuern lt. G+V-Rechnung. Dies hat aber auf den gegenständlichen Fall keine Auswirkung, weil die Privatentnahmen jedenfalls höher sind (siehe die ziffernmäßige Darstellung in den Entscheidungsgründen).

Die Nachversteuerung der ehemals in den Jahre 2004 und 2005 begünstigt besteuerten Gewinne in den Jahren 2008 und 2009 **auf Grund des in diesen Jahren eingetretenen entnahmebedingten Eigenkapitalabfalls** erfolgte daher zu Recht.

### **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 Bezugsgröße für die Nachversteuerung eines zuvor begünstigt besteuerten Gewinnes die Höhe jedes entnahmebedingten Eigenkapitalabfalls eines folgenden Wirtschaftsjahres (innerhalb der 7-jährigen Behaltefrist des §11a EStG 1988) ist, unabhängig davon, ob dadurch der Wert des Eigenkapitals des Jahres, für das zuletzt die Begünstigung in Anspruch genommen wird oder nicht, wurde durch die Judikatur und Literatur bereits ausreichen geklärt.

Wien, am 31. Jänner 2018