



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 16. Februar 2011 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat am 16. Juli 2010 eine Einkommensteuererklärung für 2009 elektronisch eingereicht, in der er Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 42.353,27 € erklärt und die Tarifbegünstigung gem. [§ 11a EStG 1988](#) (Hälftesteuersatz) für nicht entnommene Gewinne im Betrag von 26.024,07 € beantragt hat. Der Einkommensteuerbescheid 2009 erging zunächst am 19. Juli 2010 erklärungsgemäß.

Mit Vorhalt vom 16. November 2010 wurde der Bw gebeten, bekannt zu geben, weshalb bei der Berechnung Entnahmen in Höhe von 30.647,90 € berücksichtigt worden seien. Laut Bilanz würden die Entnahmen 173.420,86 € zuzüglich privater Steuern in Höhe von 5.652,04 betragen.

Mit Schreiben vom 15. Dezember 2010 hat der Bw mitgeteilt, bei der Differenz handle es sich um die Umschichtung von Wertpapieren auf das private Wertpapierdepot. In der Bilanz sei der Abgang im Anlageverzeichnis auf dem Konto 0920 „Wertpapiere“ in den Positionen 3, 4 und 5 ausgewiesen. Die Summe der Restbuchwerte entspreche obiger Position. Da die Wertpapiere nicht verkauft worden seien, handle es sich um keine Entnahme im Sinne des § 11a EStG.

Das Finanzamt hat sodann am 20. Dezember 2010 den Einkommensteuerbescheid vom 19. Juli 2010 gem. § 299 BAO aufgehoben und einen Einkommensteuerbescheid erlassen, in dem das Einkommen zur Gänze nach dem Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) besteuert wurde. In der Begründung wurde ausgeführt, bei der Umschichtung von Wertpapieren vom betrieblichen auf das private Wertpapier-Depot handle es sich um Entnahmen im Sinne des § 11a EStG, da dadurch das Eigenkapital vermindert werde. Die Intention des § 11a EStG sei aber, das Eigenkapital zu stärken.

Am 11. Februar 2011 wurde dann auch der Bescheid vom 20. Dezember 2010 gem. § 299 BAO aufgehoben und ein Einkommensteuerbescheid für 2009 erlassen, in dem nicht nur das Einkommen nach dem Tarif besteuert, sondern auch die für das Einkommen errechnete Steuer um einen Nachversteuerungsbetrag gem. § 11a EStG 1988 in Höhe von 25.285,99 € erhöht wurde. In der Begründung zum Aufhebungsbescheid hat das Finanzamt ausgeführt, die Abgabenbehörde könne einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 16.11.2010 sei im Jahr 2009 eine Umschichtung von Wertpapieren vom betrieblichen auf das private Wertpapierdepot vorgenommen worden. Dabei handle es sich um eine Entnahme ins Privatvermögen. Daraus resultiere eine Verminderung des Eigenkapitals mit der Folge, dass ein gebildeter nicht entnommener Gewinn gem. § 11a EStG entsprechend nachzuversteuern sei. Diese Nachversteuerung berechne sich wie folgt:

Entnahmen	179.072,90
-Einlagen	-14.318,70
-Gewinn	-42.353,27
Ergibt	122.400,93

Die nicht entnommenen Gewinne 2006 (59.489,55), 2007 (50.893,52), 2008 (12.017,86 €) seien daher gem. § 11a (3) EStG mit der darauf entfallenden Steuer zu korrigieren gewesen.

Mit Schriftsatz vom 19. Jänner 2011 hat der Bw gegen den Einkommensteuerbescheid vom 20. Dezember 2010 Berufung erhoben. In der Begründung wurde unter dem Titel „zum Thema Entnahmen“ im Sinne des § 11a EStG“ auf die Rz 3860d EStR 2000 verwiesen und

diese wiedergegeben. Zum Thema Wertpapiere und notwendiges Betriebsvermögen wurde die Rz 554 EStR 2000 angeführt und auszugsweise wiedergegeben. Die betroffenen Wertpapiere seien aus Überschüssen vom betrieblichen Girokonto gekauft worden. Zur Deckung von Abfertigungs- oder Pensionsrückstellungen seien sie nicht erforderlich gewesen. Im Anschaffungszeitpunkt seien die Wertpapiere aktiviert und ins Anlageverzeichnis aufgenommen worden. Alternativ wäre möglich gewesen, eine Privatentnahme zu buchen, da die Wertpapiere nie notwendiges Betriebsvermögen gewesen seien. Für den § 11a EStG sei nicht die Aufnahme ins Anlageverzeichnis entscheidend, auch nicht - wie in diesem Fall - der Abgang aus dem Anlageverzeichnis, sondern die Tatsache, dass das Geld nicht für betriebsfremde Zwecke ausgegeben werde. Das sei in diesem Fall auch nicht geschehen. Es sei lediglich eine Umschichtung von einem Depot auf das andere erfolgt. Dies stelle – wie ausgeführt - keine Entnahme im Sinne des § 11a EStG dar.

Da die Wertpapiere kein notwendiges Betriebsvermögen seien, dürften sie keine Auswirkungen auf die Gewinnermittlung haben (vgl. Rz 470 EStR 2000). Auch das sei nicht der Fall gewesen, da sowohl die Aufnahme als auch der Abgang der Wertpapiere erfolgsneutral gebucht worden sei.

In der Bescheidbegründung werde ausgeführt, dass das Eigenkapital durch die Umbuchung vermindert worden sei und dass dies der Intention des § 11a, das Eigenkapital zu stärken, widerspräche.

Hierzu sei zu sagen, dass das Eigenkapital zwar nominal vermindert worden sei, relativ betrachtet habe die Umschichtung jedoch kaum Auswirkung auf die sehr gute Eigenkapitalausstattung des Unternehmens. Die Bilanzen für die Jahre 2008 und 2009 seien jeweils mit den Steuererklärungen eingereicht worden. Betrachte man diese, würden sich folgende Zusammenhänge ergeben:

In der Bilanz zum 31.12.2007 stünden Aktiva von 299.858,52 Euro Passiva von 39.211,93 € gegenüber, das ergebe ein rechnerisches Eigenkapital von 260.646,59 Euro. Die Eigenkapitalquote betrage 87 %. Zum 31.12.2009 stünden Aktiva von 166.841,30 Euro Passiva von 28.595,64 Euro gegenüber, ergebe ein rechnerisches Eigenkapital von 138.245,66 Euro. Die Eigenkapitalquote betrage 83 %. Der relative Eigenkapitalanteil sei auch nach der Umschichtung sehr gut geblieben und im Vergleich mit anderen Einzelunternehmen bzw. Kleinstbetrieben weit über dem Durchschnitt. Der Intention des § 11a, das Eigenkapital zu stärken, sei mit dieser Entnahme nicht geschadet worden. Es seien lediglich Überschüsse umgeschichtet worden, ohne dass das betroffene Unternehmen davon Schaden nehme.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Februar 2011 wurde der Bescheid vom 11. Februar 2011 zu Lasten des Bw dahingehend abgeändert, dass nunmehr ein Nachversteuerungsbetrag gem. § 11a EStG 1988 in Höhe von 25.298,88 € (statt bisher 25.285,99 € - Differenz 12,89 €) angesetzt wurde. Das Finanzamt hat in der Begründung im Wesentlichen die Ansicht vertreten, dass keine Umschichtung von Betriebseinnahmen vorliege, wenn – wie im gegenständlichen Fall – Wertpapiere durch Entnahme aus dem Betriebsvermögen ins Privatvermögen überführt werden würden. Würden Wertpapiere aus dem Betriebsvermögen entnommen werden, liege eine außerbetrieblich veranlasste Disposition vor, die auch in der Buchhaltung als Privatentnahme dokumentiert worden sei und folglich dazu führe, dass hinsichtlich der entnommenen Wertpapiere notwendiges Privatvermögen vorliege.

Mit Schriftsatz vom 9. März 2011 hat der Bw fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Er habe zwei Wertpapierdepots bei seiner Hausbank. Beide Depots seien aus Überschüssen des betrieblichen Girokontos gespeist worden. Seit 2006 - nach erstmaliger Nutzung des § 11a EStG - seien die Umschichtungen nur noch auf das eine Depot mit der Nr. xxx erfolgt. Auf diesem fortan betrieblich gewidmeten Depot sei bislang nur ein Wertpapier, Kenn-Nr. xxxx, welches er zur Deckung für die Abfertigungsrückstellung benötigt habe, gewesen. Er schließe eine Depotaufstellung an.

Sein zweites Depot habe die Nr.xxxxx. Vor Einführung des § 11a EStG habe es keinen Grund für ihn gegeben, derart hohe Barreserven als notwendiges Betriebsvermögen zu widmen.

Die beiden Wertpapierdepots habe er Anfang September 2009 zu einem zusammengeführt. Nur das Wertpapier für die Abfertigungsrückstellung sei auf dem alten Depot verblieben. Umgebucht worden sei das Wertpapier Kenn.-Nr. xx, ausgewiesen im Anlageverzeichnis per 31.12.2008 auf Konto 0920 Nr. 5. Verkauft worden seien zwei Wertpapiere, beide Kenn-Nr. xxxxxx, ausgewiesen im Anlageverzeichnis per 31.12.2008 auf Konto 0920 Nr. 3 und 4. Die Verkäufe seien über ein Verrechnungskonto gelaufen, mit diesem frei gewordenen Geld seien neue Wertpapiere angeschafft worden. Belege würden beiliegen.

Die Umbuchung und der Verkauf/Kauf der Wertpapiere sei als Privatentnahme per 31.12.2009 gebucht worden. Das Kontenblatt zum Konto 0920 Wertpapiere schicke er ebenfalls mit.

Strittig sei die Frage, ob es sich bei der Umbuchung bzw. dem Verkauf/Kauf der Wertpapiere um Entnahmen im Sinne des § 11a EStG handle.

§ 11a EStG verweise zum Begriff Entnahmen auf § 4 Abs. 1 EStG. Dieser definiere Entnahmen als alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z.B. Bargeld, Waren, Erzeugnisse und andere Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern

des Anlagevermögens oder von Nutzungen solche Wirtschaftsgüter (vgl. Doralt/Heinrich, Kommentar zum EStG12, § 11a Tz 16).

Die Umbuchungen und die Verkäufe vom betrieblich gewidmeten Depot sei als Privatentnahme gebucht worden. Das sei ein Fehler, weil er sich bewusst gewesen sei, dass diese Wertpapiere weiterhin dem Betrieb zur Verfügung stehen müssten. Dies werde auch dadurch dokumentiert, dass keinerlei private Verwendung der Depotmittel erfolgt sei. Die Privatentnahmen seien vom Girokonto erfolgt.

Da der buchmäßigen Behandlung bei der Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen eine maßgebliche Indizfunktion zukomme (vgl. Wolf/Hübl in SWK 2004, Heft-Nr. 9, S 339 und EStR 2000 Rz 3860d letzter Absatz und Rz 485) stimme sein Wille und die äußere Erscheinungsform nicht überein.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (§ 21 Abs. 1 BAO). Die buchmäßige Darstellung als äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes stimme nicht mit den tatsächlichen Verhältnissen überein, daher sei der Bilanzansatz unrichtig.

Da immer die betriebliche Nutzung des Wertpapierdepots beabsichtigt bzw. gegeben gewesen sei, sei daher die Eröffnungsbilanz per 1.1.2009 zu berichtigen (vgl. zur Bilanzberichtigung Rz 643 EStR, insbesondere die Beispiele für gebotene Bilanzberichtigungen sowie UFSW, GZ RV/1655-W/02 vom 23.3.2004). Es handle sich um keine Einlagen iSd. § 11a EStG, daher würden sich keine Änderungen in der Berechnung des Eigenkapitalanstiegs zum Bescheid vom 19. Juli 2010 ergeben.

Laut Vorlageantrag wurden folgende Beilagen angeschlossen: 1 berichtigte Bilanz zum 31.12.2009, 1 dazugehörige Umbuchungsliste per 31.12.2009, 1 Aufstellung zum Wertpapierdepot Nr. xxx zum 31.12.2008 und 1 zum 31.12.2009, 1 Aufstellung zum Wertpapierdepot Nr.xxxxx zum 31.12.2008 und 1 zum 31.12.2009, 2 Belege zur Dokumentation der Umbuchung von einem Depot zum anderen, 5 Wertpapierkauf-Belege, 1 Kontenblatt zum Konto 0920 Wertpapiere, 1 erläutertes Anlageverzeichnis zum 31.12.2009

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Umbuchung des Wertpapiers mit der Kenn.Nr. xx und der Verkauf von zwei Wertpapieren (beide Kenn-Nr. xxxxxxx) als Entnahmen iSd. § 4

Abs. 1 EStG 1988 zu beurteilen sind, die zu einem die Nachversteuerung gem. § 11a Abs. 3 EStG 1988 auslösenden Absinken des Eigenkapitals geführt haben.

Gem. § 11a Abs. 3 idF BGBl. I 2007/3 können natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, 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 Übergangs- und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

§ 11a Abs. 3 EStG 1988 in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung lautet:

„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.“

Gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 2. Satz sind Entnahmen alle nicht betriebliche veranlassten Abgänge von Werten (z.B. von Waren, Erzeugnissen des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter).

Eingangs ist festzustellen, dass § 11a Abs. 1 EStG 1988 zum Begriff Entnahme auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 verweist.

Wertpapieren wird auch dann Betriebsnotwendigkeit unterstellt, wenn diese im Zusammenhang mit der begünstigten Besteuerung nicht entnommener Gewinne aus betrieblichen Mitteln angeschafft werden (vgl. UFS, RV/2800-W/10 unter Verweis auf Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 52).

Auf Konten, Sparbüchern oder in Wertpapieren thesaurierte Mittel bleiben auch bei Vorliegen eines Überbestandes **bis zu einer tatsächlichen Entnahme** Betriebsvermögen (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 52 und die dort angeführte Judikatur des VwGH, UFS RV/2800-W/10). Erst wenn die Widmung zum privaten Bereich nach außen hin klar dokumentiert ist und zwar insbesondere durch die **buchmäßige Behandlung** (Erfassung als Privatentnahme) oder allenfalls durch die private Verwendung der Geldmittel liegt Privatvermögen vor (nochmals RV/2800-W/10 mwN).

Fest steht, dass die strittigen Wertpapiere im Anlageverzeichnis zum 31.12.2009 nicht mehr ausgewiesen sind und dass sich - wie auch der Bw bereits in der Berufung zugestanden hat - das Eigenkapital gegenüber jenem zum Stichtag 31.12.2008 (260.646,59 €) auf 138.245,66 Euro vermindert hat. Die Verminderung des Eigenkapitals betrug - wie das Finanzamt bereits in der Begründung zum Aufhebungsbescheid (gem. § 299 BAO) vom 11. Februar 2009 festgestellt hat - 122.400,93 €. Der Bw hat in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Dezember 2010 festgestellt, dass es sich um eine „*Umschichtung von Wertpapieren vom betrieblichen auf das private Wertpapierdepot*“ gehandelt habe und hat im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat den Verkauf von zwei der drei Wertpapiere zugestanden. In der Bilanz sei der „*Abgang im Anlageverzeichnis*“ auf dem Konto 0920 „Wertpapiere“ in der Position 3, 4 und 5 ausgewiesen. Im Vorlageantrag vom 9. März 2011 hat er selbst festgestellt, dass die Umbuchung und der Verkauf der Wertpapiere per 31.12.2009 **als Privatentnahme gebucht** wurden.

Damit ist aber das Schicksal der Berufung bereits entschieden. Der Bw hat mit dieser buchmäßigen Behandlung des Vorgangs eine klare Widmung (Privatentnahme) vorgenommen. Dass sich das Eigenkapital dadurch um 122.400,93 € vermindert hat, hat der Bw nicht bestritten. An der Beurteilung der buchmäßigen Behandlung als Entnahme ändert auch das im Übrigen erstmals im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat erstattete Vorbringen, die Umbuchung und die Verkäufe als Privatentnahme zu buchen, sei ein Fehler gewesen, weil er sich bewusst gewesen sei, dass diese Wertpapiere weiterhin dem Betrieb zur Verfügung stehen müssten, nichts.

Für die Abgabenbehörde ist nur **die nach Außen in Erscheinung getretene buchmäßige Behandlung maßgeblich**, zumal sie eine im Übrigen erstmals im Vorlageantrag behauptete abweichende innere Überzeugung bzw. Vorstellung des Bw, die sich im Übrigen auch den Beilagen zum Vorlageantrag nicht entnehmen lässt, nicht überprüfen könnte. Ein Anwendungsfall des § 21 BAO liegt nicht vor. Da der Bw nicht behauptet hat, dem Finanzamt sei bei der Berechnung des Nachversteuerungsbetrages laut Berufungsvorentscheidung (25.298,88 €) ein Fehler unterlaufen, war der angefochtene Bescheid im Umfang der Berufungsvorentscheidung zu Lasten des Bw abzuändern und daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. April 2013