

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache Dr. VornameBf NachnameBf, Straße, PLZ Ort, vertreten durch Name1 Wirtschaftsprüfungs- & Steuerberatungs GmbH, Straße1, PLZ Ort, über die Beschwerde vom 13. Mai 2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom vom 3. Februar 2010, betreffend Einkommensteuer 2008 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

### Darstellung des Verfahrensablaufes:

Im Rahmen einer Nachschau richtete der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers mit Datum 5. Oktober 2009 folgendes Schreiben an den Betriebsprüfer:

*Wie gewünscht übersenden wir Ihnen die folgenden Unterlagen:*

*1. Jahresabschluß/Bilanz 2007*

*2. Ermittlung des Übergangsgewinnes von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1*

*Zu diesem Punkt ist festzuhalten, dass als Ertrag die Sonderklassengelder aus 2006 erfasst wurden, der Aufwand betrifft die nicht bezahlten Aufwendungen aus 2006 und den Vorjahren.*

*Die Berechnung des nicht entnommenen Gewinnes erfolgte auf Grund des Eigenkapitalanstieges, welcher weit über € 100.000,00 lag. Das Geld ist auf dem im Jahresabschluß ausgewiesenen Sparbuch gebunden.*

*Die in der Steuererklärung ausgewiesenen Kapitaleinkünfte wurden in Deutschland bezogen, aber in Österreich der Besteuerung unterworfen, da ab dem Zeitpunkt der Begründung des Wohnsitzes in Österreich keine Kapitalertragsteuer in Deutschland von den Kapitaleinkünften mehr abgezogen wurde.*

*Bilanz per 31.12.2007*

*Aktiva*

*Sparbuch € 449.705,31*

*Passiva*

*I. Kapital*

*Eigenkapital 1.1. € 147.214,17*

*Privatentnahmen € 3.209,04*

*Kapitalertragsteuer € 2.548,72*

*Endbesteuerte Kapitalerträge € 10.194,86*

*Jahresgewinn € 315.117,82*

*Kontoblatt 31. Dezember 2008*

*Darstellung Übergangsergebnis 1.1.2007*

*Saldo 19.123,07*

*Vermerk auf dem Kontoblatt:*

*ESt Zahlungen erst 2008*

*Vz 2007 Zlg 2008*

*ESt 2006 zur Gänze Lohnsteuer*

*daher Entn. 2007 gering*

In der **Niederschrift über die Nachschau** hat das Finanzamt in Tz. 1 folgende Feststellung getroffen:

*Tz. 1 Gewinnbegünstigung § 11a*

*Aktenlage:*

*Für 2007 wurde eine Begünstigung gem. § 11a von 100.000,-- Euro beantragt und gewährt.*

*Für 2008 wurden ebenfalls 100.000,-- Euro beantragt.*

*Im Zuge einer Nachkontrolle für das Jahr 2008 ergibt sich folgender Sachverhalt:*

*1. Eigenkapital*

*Ein Eigenkapitalanstieg oder -minderung ergibt sich aus dem laufenden Gewinn zuzüglich Einlagen und abzüglich Entnahmen. Dabei ist für jedes Jahr für sich zu berechnen.*

*Laut vorgelegter Bilanz für das Jahr 2008 ergibt sich daraus eine Kapitalminderung von 119.996,46 Euro. Da kein Kapitalanstieg für das Jahr 2008 vorliegt, ist eine Gewinnbegünstigung für nicht entnommene Gewinne nicht möglich.*

*Der beantragte Freibetrag von 100.000,-- Euro ist nicht zu gewähren.*

*2. Nachversteuerung*

*Eine Eigenkapitalminderung im Jahr 2008 führt zur Nachversteuerung von in Vorjahren gebildeten Begünstigungen. Der geltend gemachte Freibetrag für nicht entnommene Gewinne 2007 ist zur Gänze im Jahr 2008 nachzuversteuern.*

Im **Einkommensteuerbescheid 2008** vom **3. Februar 2010** wurde infolge der Nachschau einerseits die Nachversteuerung wegen Eigenkapitalabfall durchgeführt (begünstigte Besteuerung betreffend 2007), anderseits die neu beantragte Begünstigung nicht gewährt. Dies mit folgender Begründung:

*... Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens.*

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wurde am **13. Mai 2010** (in verlängerter Rechtsmittelfrist) per Fax **Beschwerde** eingebracht (die Begründung ist nach Mängelbehebung erfolgt):

*In Ergänzung zu unserer obgenannten Berufung sowie in Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages lautet unsere Begründung wie folgt:*

*Herr Dr. VornameBf NachnameBf ist am 1.1.2007 zur Bilanzierung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 übergegangen. Das in der Bilanz zum 31.12.2007 ausgewiesene Beginnkapital (Eigenkapital zum 1.1.2007) beträgt € 147.214,17. Dieser Betrag resultiert aus dem Stand des Sparbuches zum 31.12.2006, welches unter den Aktiva ausgewiesen ist, in der Höhe von € 146.059,17 sowie dem eingebrachten Anlagevermögen (Geschäftsaustattung) in Höhe von € 1.155,00, in Summe somit der Betrag von € 147.214,17.*

*Dazu Anlage 1 — Eigenkapitalkonto (Kontoblatt 9100) zum 1.1.2007*

*Dazu Anlage 2 — Entwicklung des Sparbuches 2006 mit Stand zum 31.12.2006*

*Dazu Anlage 4. a.*

*Infolge des Überganges zur Bilanzierung auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 kam es zu einem Übergangsergebnis in der Höhe eines Übergangsgewinnes von € 19.123,07.*

*Dazu siehe Anlage 3 — Ermittlung des Übergangsgewinnes (Kontoblatt 8400 Übergangsergebnis).*

*Der in der Bilanz zum 31.12.2007 ausgewiesene Stand des Eigenkapitals beträgt € 466.769,09, darauf entfallen auf das Beginnkapital ex 2006 zuzüglich des ermittelten Übergangsgewinnes der Betrag von € 166.337,24, auf die Entnahmen und Einlagen sowie den Jahresgewinn 2007 der Betrag von € 300.431,85.*

*Dazu Anlage 4.b. und 4. c.*

*In der Einkommensteuererklärung 2007 wurde der Antrag gem. § 11a EStG auf begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne in Höhe von € 100.000,00 gestellt und mit dem Einkommensteuerbescheid vom 8.5.2009 vom Finanzamt erklärungsgemäß veranlagt.*

*Das ausgewiesene Eigenkapital in der Bilanz zum 31.12.2007 in der Höhe von € 466.769,09 stellt somit den Stand des Eigenkapitals zum 1.1.2008 in der Bilanz zum 31.12.2008 dar.*

*Im Jahr 2008 wurden nebst kleineren Privatentnahmen und Bewegungen in Folge endbesteuerter Kapitalbeträge folgende Entnahmen getätigt.*

- . Einkommensteuervorauszahlungen 2008 € 75.000,00
- . Einkommensteuernachzahlung 2006 € 97.569,65
- . Einkommensteuernachzahlung 2007 € 149.310,00

*Der Jahresgewinn 2008 beträgt € 196.386,47.*

In der Einkommensteuererklärung 2008 wurde wiederum der Antrag gem. § 11a EStG auf begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne in Höhe € 100.000,00 gestellt. Der Einkommensteuerbescheid vom 3.2.2010 weicht von der Einkommensteuererklärung 2008 ab. Der Antrag für die begünstigte Besteuerung für die nicht entnommenen Gewinne 2008 wurde nicht gewährt, weiters geht die Behörde von einem Eigenkapitalabfall im Jahr 2008 von € 466.769,09 per 1.1.2008 auf € 346.782,63 per 31.12.2008 aus.

Die Berechnung der Einkommensteuer 2008 sowie die Nachversteuerung gemäß § 11a EStG mit dem Hälfteuersatz 2007 ist dem Bescheid vom 3.2.2010 zu entnehmen und führt insgesamt zu einer Abgabennachforderung von € 45.910,03.

Der von der Behörde behauptete Abfall des Eigenkapitals im Jahr 2008 als Grundlage für die Nachversteuerung gem. § 11a Abs. 3 EStG entspricht weder dem Gesetz noch den Einkommensteuerrichtlinien.

In den Einkommensteuerrichtlinien wird unter Punkt 9. 2a. 3. Ermittlung des Eigenkapitals, RZ 3860c, ausdrücklich festgehalten, dass Veräußerungs- und Übergangsgewinne bei der Ermittlung des Eigenkapitals nicht zu berücksichtigen sind. Sowohl dem dort angeführten Beispiel 1 als auch dem Beispiel 2 ist deutlich zu entnehmen, dass Entnahmen, welche im Übergangsgewinn gedeckt sind, sowohl im laufenden Jahr als auch in den Folgejahren ohne Veränderung der begünstigungsrelevanten Eigenkapitalbasis getätigt werden können.

Der für die Begünstigung maßgebliche Eigenkapitalanstieg ergibt sich somit aus dem laufenden Gewinn des WJ (somit des WJ 2007) zuzüglich „betriebsnotwendiger“ Einlagen und abzüglich Entnahmen. Damit ist klar, dass der Übergangsgewinn ebenso nicht dazu zählen kann wie das bloß buchungstechnisch ausgewiesene Kapital zum Beginn des Überganges zur Bilanzierung, welches aus dem Jahr 2006 resultiert. Dazu ist noch festzuhalten, dass die begünstigte Besteuerung für freiberufliche Tätigkeiten gemäß § 22 EStG erst ab dem Jahr 2007 möglich ist. Das zum 1.1.2007 ausgewiesene Eigenkapital ist somit rein buchungstechnischer Natur in Folge der Erfassung des Sparbuches zu eben diesem Zeitpunkt und kann keinesfalls in die Ermittlung des Eigenkapitals miteinbezogen werden.

In RZ 3860d ist weiters ausdrücklich festgehalten, dass die Bezugnahme auf § 4 Abs 1 EStG in § 11 a EStG bedeutet, dass buchungstechnische Einlagen und Entnahmen unberücksichtigt bleiben. Dies ist eine weitere Klarstellung, dass das Beginnkapital zum 1.1.2007 keinesfalls für die Ermittlung des Eigenkapitals eine Bedeutung hat.

Wie schon zuvor rechnerisch dargestellt, beträgt der Eigenkapitalanstieg unter Außerachtlassung des Beginnkapitals zum 1.1.2007 sowie des Übergangsgewinnes den Betrag von € 300.431,85. Dieser ist die Grundlage für die weitere Berechnung eines möglichen Eigenkapitalabfalles oder Eigenkapitalanstieges in den Folgejahren.

Bei der Ermittlung der Eigenkapitalveränderung 2008 ist somit der Betrag von € 166.337,24 außer Ansatz zu lassen. Es ergibt sich somit ein Anstieg des Eigenkapitals von € 300.431,85 zum 1.1.2008 als begünstigungsrelevanter Betrag in Bezug auf

*§ 11a EStG gegenüber dem Betrag von € 346.782,63 zum 31.12.2008, somit ein Eigenkapitalanstieg von € 46.315,78.*

*Dazu Anlage 4. d.*

*Es ist somit eindeutig nachgewiesen, dass es im Jahr 2008 zu keinem Eigenkapitalabfall gekommen ist und somit auch eine Nachversteuerung gem. § 11a Abs 3 EStG für Vorjahre nicht zu erfolgen hat.*

*Für das Jahr 2008 verbleibt somit jedenfalls noch ein Betrag von € 46.350,78 für welchen die begünstigte Besteuerung gemäß § 11a EStG jedenfalls zu berücksichtigen ist.*

*Im Weiteren ergänzen wir unsere Berufung um die Begründung der beantragten Inanspruchnahme des § 11a EStG für den Höchstbetrag von € 100.000 für das Jahr 2008. Der Eigenkapitalanstieg bei begünstigungsrelevanter Berechnung der Eigenkapitalveränderung für das Jahr 2008 beträgt € 46.350,78 und weicht somit um € 53.649,22 von dem in der Steuererklärung beantragten Höchstbetrag ab.*

*Dazu Anlage 4. e.*

*Die Intention des Gesetzgebers zur Einführung des § 11a EStG war, die nachhaltige Stärkung des Eigenkapitals für Unternehmen steuerlich zu fördern. Daher auch die mehrjährige Betrachtung der Entwicklung des Eigenkapitals und die sogenannte "Entförderung" bei späteren höheren Entnahmen sowie einem damit verbundenen Eigenkapitalabfall. Die Grenze für die Begünstigung wurde bei € 100.000 eingezogen. Die vom Finanzamt vertretene Meinung und in den Einkommensteuerrichtlinien zur RZ 3860ff erfolgten Ausführungen, dass jeglicher Eigenkapitalabfall zu einer Nachversteuerung oder vermindernden Basis für die Inanspruchnahme der Begünstigung führt, ist unserer Meinung nach nicht zwingend dem Gesetzestext zu entnehmen.*

*Sollte man dieser Meinung überhaupt folgen, so könnte dies höchstens für freiwillige und bewusste Entnahmen in einem Folgejahr gelten. Die Intention des Gesetzgebers kann höchstens dahin gehen, eine Begünstigung zu verwehren oder eine gewährte Begünstigung nachträglich durch Nachversteuerung rückgängig zu machen, wenn das gewünschte Ziel des Eigenkapitalaufbaues über die mehrjährige Betrachtung nicht erreicht oder durch spätere Entnahmen wieder reduziert wird. Es kann aber keinesfalls dazu führen, dass eine gewährte und vorgesehene Möglichkeit der Begünstigung nachträglich wieder rückgängig gemacht wird, bloß weil die ebenfalls im Gesetz vorgesehenen Steuern zu bezahlen sind. Ein Eigenkapitalaufbau ist zwingend mit einem erwirtschafteten Gewinn verbunden. Dieser Gewinn wird immer zu einer Einkommensteuerbelastung, in der Regel zu einer -nachzahlung führen. Die Einkommensteuernachzahlung erfolgt stets frühestens im Folgejahr.*

*Natürlich führt die Bezahlung der Einkommensteuern zu einer Verminderung des Eigenkapitals. In einer mehrjährigen Durchschnittsbetrachtung kann daher der Aufbau des Eigenkapitals bei einem angenommenen Steuersatz von 50% lediglich im Anwachsen des Eigenkapitals in der Höhe des Gewinnes abzüglich der damit verbundenen Steuern bestehen. Für diesen nicht entnommenen Kapitalanstieg ist die Steuerbegünstigung (mit*

Höchstbetrag € 100.000 pro Jahr) vorgesehen und muss auch gewährt werden. Beispielsweise besteht bei einem durchschnittlichen Jahresgewinn von € 100.000 in einer mehrjährigen Betrachtung unter Annahme einer damit verbundenen Einkommensteuerbelastung (Annahme Steuersatz 50%) von € 50.000 ein jährlicher Eigenkapitalanstieg von € 50.000. (Dieses Beispiel ist nur vereinfachend ohne Berücksichtigung von Steuerbegünstigungen dargestellt). Wenn der vom Gesetzgeber beabsichtigte, kontinuierliche, alljährliche Eigenkapitalanstieg tatsächlich und nachweislich erfolgt, so darf die bloße Bezahlung der damit zusammenhängenden Steuern die beabsichtigte Begünstigung nicht verhindern. Genau dadurch würde der Normzweck vereitelt werden. Anknüpfend an das vorige Beispiel würde ein durchschnittlicher Jahresgewinn von € 200.000 bei einer 50%igen Steuerbelastung zu einer jährlichen Einkommensteuerbelastung von € 100.000 führen (wieder nur vereinfachend ohne Berücksichtigung von Steuerbegünstigungen).

Die Nachzahlung dieser Einkommensteuer im Folgejahr würde — folgt man der Meinung des Finanzamtes — zu einem Eigenkapitalabfall führen, der wiederum den Nachversteuerungstatbestand auslöst. Um diesen zu verhindern, müsste wiederum ein wesentlich höherer Jahresgewinn erzielt werden, damit es zu keinem Eigenkapitalabfall kommt. Trotz eines kontinuierlichen Eigenkapitalanstiegs von € 100.000 pro Jahr würde die Begünstigung nicht gewährt werden, weil durch die Nachzahlung der Einkommensteuer in der Regel ein Eigenkapitalabfall stattfindet (dieses Szenario findet jedenfalls in Jahren mit ansteigendem Gewinn statt). Führt man diese Beispieldiskette mit einer 50%igen Einkommensteuerbelastung weiter, so beläuft sich die Einkommensteuer auf € 150.000 bei einem Gewinn von € 300.000. Außer acht gelassen wird in diesen Beispielen noch die erhöhte Einkommensteuervorauszahlung für das laufende Jahr, basierend jeweils auf dem zuletzt erlassenen Steuerbescheid.

Herr Dr. VornameBf NachnameBf hat im Jahr 2007 einen Eigenkapitalanstieg von € 300.431,85 erzielt, dieser beinhaltet somit einen Anstieg von € 200.431,85, welcher einer Begünstigung nicht zugänglich war. Diese Einkommensteuerbelastung muss natürlich aus dem Gewinn des Vorjahres bezahlt werden, welches zwangsläufig zu einer Verminderung des Eigenkapitals führt.

Wenn man diese Beispiele weiterführt, erkennt man die Unmöglichkeit der Gewährung der Begünstigung, insbesonders bei hohen Gewinnen, weil die Erzielung eines stets höheren Gewinnes als im Vorjahr zur Gewährung (und Aufrechterhaltung) der Begünstigung über einen mehrjährigen Zeitraum schlichtweg unmöglich ist.

Für die Richtigkeit dieser Meinung spricht gemäß unserer Ansicht auch § 11a Abs 3 zweiter Satz, wonach höchstens jener Betrag nachzuversteuern ist, der in den vergangenen sieben Jahren begünstigt besteuert worden ist. Der Anstieg des Eigenkapitals über die Grenze von € 100.000 wird somit niemals begünstigt besteuert, womit die Bezahlung der Einkommensteuer vorrangig stets aus dem nichtbegünstigten Anteil des Anstiegs des Eigenkapitals zu verrechnen ist und somit eine Nachversteuerung nicht stattzufinden hat.

*Für die Richtigkeit unserer Rechtsansicht spricht unserer Meinung auch ein zeitliches Argument. Die Gewährung oder Versagung einer Begünstigung kann nicht davon abhängen, zu welchem Zeitpunkt die Bezahlung der Einkommensteuer erfolgt. Wenn in einem mehrjährigen Beobachtungszeitraum das Eigenkapital um einen bestimmten Betrag angestiegen ist, so kann die Gewährung der dafür vorgesehenen Begünstigung nicht dadurch verhindert werden, weil die damit zusammenhängenden Steuern zu einem bestimmten — zufälligen - Zeitpunkt bezahlt/nicht bezahlt wurden.*

*Im konkreten Fall unseres Mandanten Dr. VornameBf NachnameBf darf es keinen Unterschied ausmachen, ob die Bezahlung der Einkommensteuer 2006 (Nachzahlung) im Dezember 2007 oder Jänner 2008 erfolgt. Der Betrag von € 90.000 ( siehe Anlage 5 — Sparbuch ) wäre bei einer Bezahlung im Dezember 2007 aus dem nicht begünstigten Anteil des Eigenkapitalanstiegs erfolgt. Im Jänner 2008 würde die Bezahlung jedoch nach Ansicht der Behörde zu einem Abfall des Eigenkapital erfolgen, welcher mit dem begünstigten Betrag des Vorjahres in Zusammenhang gebracht wird. Insgesamt hat sich jedoch in diesen beiden Jahren durch die Bezahlung der Einkommensteuer zu einem zufälligen Zeitpunkt keinerlei Unterschied ergeben, die Intention des Gesetzgebers wurde erfüllt und somit muss die Begünstigung auch gewährt werden.*

*Dazu Anlage 4.f. — Berechnungsbeispiele.*

*Wir beantragen daher den Einkommensteuerbescheid 2008 aufzuheben und*

*a) für das Jahr 2008 den Antrag gem. § 11a EStG im höchstmöglichen Ausmaß von € 100.000 zu gewähren*

*b) die Nachversteuerung gem § 11a Abs 3 EStG für das Jahr 2007 zu unterlassen und die Erlassung eines neuen Bescheides im Sinne der eingereichten Steuererklärungen.*

**Die Beschwerde wurde von der Abgabenbehörde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung vorgelegt.**

Im Vorlagebericht wurde ausgeführt:

Zur Begründung wird auf die Niederschrift über die Nachschau vom 01.02.2010 verwiesen und ergänzend dazu ausgeführt:

1. Übergangsgewinn:

Der Wechsel der Gewinnermittlung fand bereits 2007 statt. Der Übergangsgewinn ist daher in diesem Jahr zu berücksichtigen bzw. aus der Berechnung für den Eigenkapitalanstieg zu nehmen.

2. Sparbuch:

Das Sparbuch diente - das ist der tatsächlichen Verwendung zu entnehmen - fortgesetzt dem Betrieb. Das Sparbuch diente nach der Aktenlage zu Zahlung der Einkommensteuer und wurde dementsprechend auch bilanziert. Wie aus der Anlage zur Berufung hervorgeht, fanden auf dem Sparbuch auch ausschließlich betriebliche Bewegungen statt. Im Jahr 2008 ist daher ein Eigenkapitalabfall im Sinne des § 11a EStG gegeben, da die Entnahmen den laufenden Gewinn bei weitem übersteigen.

3. Einkommensteuerschuld - schädliche Entnahme:

Die Einkommensteuer stellt nach der Lit. eindeutig eine schädliche Entnahme dar (vg. Jakom, EStG, Rz. 14 zu § 11a). Zu beachten ist weiters der Artikel Kirsten, Begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne: Rechtskonformität, Nachversteuerung und Sanierungsgewinne, SWK 17/2004, 569 (siehe AS 39) in dem die in der Berufung dargestellte Problematik behandelt wird.

**Sachverhalt, der diesem Erkenntnis zugrunde gelegt wird:**

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Veranlagungsakt, in dem sich auch die Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 1.2.2010 sowie die vom Beschwerdeführer im Rahmen der Beschwerde vorgelegten Unterlagen befinden, und ist nicht strittig.

Der Beschwerdeführer ist am 1.1.2007 zur Bilanzierung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 übergegangen.

Das "Beginnkapital" zum 1.1.2007 beträgt € 147.214,17. Dieser Betrag resultiert aus dem Stand des Sparbuches zum 31.12.2006 in der Höhe von € 146.059,17 (Aktiva) sowie dem eingebrachten Anlagevermögen (Geschäftsausstattung) in Höhe von € 1.155,00 - in Summe somit € 147.214,17.

Der in der Bilanz zum 31.12.2007 ausgewiesene Stand des Eigenkapitals beträgt € 466.769,09.

In diesem Betrag ist der Übergangsgewinn in Höhe von € 19.123,07 enthalten.

Auf die Entnahmen und Einlagen sowie den Jahresgewinn 2007 entfällt der Betrag von € 300.431,85 (laufender Gewinn 2007: € 295.994,75).

Die Begünstigung (Hälftesteuersatz § 11a für € 100.000) wurde im Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 8. Mai 2009 gewährt.

Laut vorgelegter Bilanz für das Jahr 2008 betrug das Eigenkapital zum 1.1.2008 € 466.769,09, zum 31.12.2008 € 346.782,63 -.

Der Bilanz per 31.12.2008 ist unter "Eigenkapital" Folgendes zu entnehmen:

Eigenkapital 1.1.	€	466.769,09
Privatentnahmen	€	-11.752,54
Kapitalertragsteuer	€	-1.831,44
Endbesteuerte Kapitalerträge	€	7.822,48
Einkommensteuer-VZ	€	-75.000,00
Einkommensteuer 2005	€	11.512,78
Einkommensteuer 2006	€	-97.569,65
Einkommensteuer 2007	€	-149.310,00

Umsatzsteuer lt. SB	€	-244,56
Jahresgewinn	€	196.386,47
	€	346.782,63

### Rechtliche Grundlagen und Erwägungen:

**§ 11a EStG 1988** (Einkommensteuergesetz in der maßgebenden Fassung) lautet (auszugsweise):

(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.

...

(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 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.

...

**§ 4 Abs. 1 EStG 1988** besagt:

*Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Gewinne oder Verluste aus der*

*Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.*

In **Jakom Einkommensteuergesetz**, 1. Auflage 2008, Kanduth-Kristen, Rz 12 zu § 11a, wird ausgeführt:

*Begünstigt ist der laufende Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne gem. § 4 Abs. 10 und Veräußerungsgewinne gem. § 24, bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals. ....*

*Als Anstieg des Eigenkapitals gilt der Betrag, um den der Gewinn die Entnahmen iSd § 4 Abs. 1 übersteigt. Einlagen sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind. Der Eigenkapitalanstieg errechnet sich nach folgendem Schema:*

(Ifd) steuerl Gewinn
abzügl Entnahmen iSd § 4 Abs. 1
zuzügl betriebsnotwendige Einlagen iSd § 4 Abs 1
<b>positiver Unterschiedsbetrag = nicht entnommener Gewinn</b>
(max: Ifd steuerl Gewinn)

Rz. 27

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

(Ifd) steuerl Gewinn
abzügl Entnahmen iSd § 4 Abs. 1
zuzügl betriebsnotwendige Einlagen iSd § 4 Abs 1
<b>negativer Unterschiedsbetrag = nachzuversteuernder Betrag</b>

*... Zu einer Nachversteuerung kommt es bloß aufgrund zu hoher Entnahmen ("Überentnahmen" - so Bruckner in Kofler/Kanduth-Kristen, Kommentar zur StReform 2005, Rz 614), die weder im Ifd Gewinn des Wj noch durch betriebsnotwendige Einlagen gedeckt sind.*

Im gegenständlichen Beschwerdefall besteht Streit darüber, ob im Jahr 2008 ein Eigenkapitalabfall - zumindest in Höhe von 100.000,-- € - stattgefunden hat, sodass einerseits die Nachversteuerung des im Jahr 2007 infolge von § 11a EStG 1988 begünstigt besteuerten Betrages (von 100.000,-- €) zu Recht erfolgt ist, andererseits im Jahr 2008 kein Raum für die beantragte begünstigte Besteuerung gemäß § 11a EStG 1988 bestand.

Von der **Abgabenbehörde** wurde dazu in der Niederschrift der Nachschau unter anderem ausgeführt, dass sich laut vorgelegter Bilanz für das Jahr 2008 eine Kapitalminderung

von 119.996,46 Euro ergäbe, weshalb mangels Kapitalanstieges für das Jahr 2008 eine Gewinnbegünstigung für nicht entnommene Gewinne nicht möglich sei.

Außerdem führe eine Eigenkapitalminderung im Jahr 2008 zur Nachversteuerung von in Vorjahren gebildeten Begünstigungen. Der geltend gemachte Freibetrag für nicht entnommene Gewinne 2007 sei zur Gänze im Jahr 2008 nachzuversteuern.

In der **Beschwerde** wird vorgebracht, dass der Beschwerdeführer am 1.1.2007 zur Bilanzierung gemäß § 4 Abs.1 EStG 1988 übergegangen sei. Das in der Bilanz zum 31.12.2007 ausgewiesene Beginnkapital (Eigenkapital zum 1.1.2007) betrage € 147.214,17. Dieser Betrag resultiere aus dem Stand des Sparbuches zum 31.12.2006, welches unter den Aktiva ausgewiesen sei, in der Höhe von € 146.059,17 sowie dem eingebrachten Anlagevermögen (Geschäftsaustattung) in Höhe von € 1.155,00 (in Summe somit der Betrag von € 147.214,17).

Infolge des Überganges zur Bilanzierung auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 sei es zu einem Übergangsergebnis in der Höhe eines Übergangsgewinnes von € 19.123,07 gekommen. Der für die Begünstigung maßgebliche Eigenkapitalanstieg ergebe sich somit aus dem laufenden Gewinn des WJ (somit des WJ 2007) zuzüglich „betriebsnotwendiger“ Einlagen und abzüglich Entnahmen. Damit sei klar, dass der Übergangsgewinn ebenso nicht dazu zählen könne wie das bloß buchungstechnisch ausgewiesene Kapital zum Beginn des Überganges zur Bilanzierung, welches aus dem Jahr 2006 resultiere. Dazu sei noch festzuhalten, dass die begünstigte Besteuerung für freiberufliche Tätigkeiten gemäß § 22 EStG erst ab dem Jahr 2007 möglich sei. Das zum 1.1.2007 ausgewiesene Eigenkapital sei somit rein buchungstechnischer Natur in Folge der Erfassung des Sparbuches zu eben diesem Zeitpunkt und könne keinesfalls in die Ermittlung des Eigenkapitals miteinbezogen werden.

In RZ 3860d sei weiters ausdrücklich festgehalten, dass die Bezugnahme auf § 4 Abs 1 EStG in § 11 a ESTG bedeute, dass buchungstechnische Einlagen und Entnahmen unberücksichtigt bleiben. Dies sei eine weitere Klarstellung, dass das Beginnkapital zum 1.1.2007 keinesfalls für die Ermittlung des Eigenkapitales eine Bedeutung habe.

#### **Dem Vorbringen des Bf. ist Folgendes entgegenzuhalten:**

In § 11a EStG 1988 wird auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 verwiesen. In dieser Bestimmung ist unter anderem festgelegt, dass *Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ist.*

Dies beinhaltet eine "Jahresbetrachtung".

Aufgrund des Überganges der Gewinnermittlung wurde vom Beschwerdeführer ein "Beginnkapital zum 1.1.2007" in Höhe von € 147.214,17 erklärt, das sich aus der Erfassung des Sparbuches (laut Stand zum 31.12.2006) und dem eingebrachten Anlagevermögen (Geschäftsaustattung) zusammensetzt.

Was das Sparbuch anbelangt, ist festzuhalten:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird beim Betriebsvermögensvergleich die Zugehörigkeit von Bargeld wie Buchgeld zum Betriebsvermögen durch die Buchführung dokumentiert (z.B. VwGH 28.06.1988, 87/14/0118).

Das Sparbuch ist durch Aufnahme in das "Beginnkapital" durch die Buchführung als zum Betriebsvermögen gehörig dokumentiert worden. Das im "Beginnkapital" zum 1.1.2007 ausgewiesene Sparbuch kann nicht lediglich als "buchungstechnische Maßnahme" qualifiziert werden.

Wenn der Beschwerdeführer vorbringt,

- dass sich der für die Begünstigung maßgebliche Eigenkapitalanstieg somit aus dem laufenden Gewinn des WJ (somit des WJ 2007) ergebe zuzüglich „betriebsnotwendiger“ Einlagen und abzüglich Entnahmen und
- dass damit klar sei, dass der Übergangsgewinn ebenso nicht dazu zählen könne wie das bloß buchungstechnisch ausgewiesene Kapital zum Beginn des Überganges zur Bilanzierung, welches aus dem Jahr 2006 resultiere,  
so ist dem entgegenzuhalten:

Unbestritten ist einerseits die Höhe des Übergangsgewinnes sowie andererseits die Tatsache, dass der Übergangsgewinn in § 11a EStG ausdrücklich ausgenommen ist.

Im Übrigen entspricht auch die Berechnung des maßgeblichen Kapitalanstieges durch die Heranziehung des laufenden Gewinnes des Wirtschaftsjahres 2007 zuzüglich betriebsnotwendiger Einlagen und abzüglich Entnahmen der gesetzlichen Vorgabe.

Was das Sparbuch anbelangt, wird auf die obigen Ausführungen verwiesen und hinsichtlich der Berechnung des Eigenkapitalanstieges überdies nochmals darauf hingewiesen, dass § 11a EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 verweist.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers in der Beschwerde, dass in RZ 3860d (der Einkommensteuerrichtlinien) ausdrücklich festgehalten ist, dass die Bezugnahme auf § 4 Abs 1 EStG in § 11 a ESTG bedeutet, dass buchungstechnische Einlagen und Entnahmen unberücksichtigt bleiben, eine weitere Klarstellung ist, dass das Beginnkapital zum 1.1.2007 keinesfalls für die Ermittlung des Eigenkapitals eine Bedeutung hat, kann nicht gefolgt werden.

Vorerst ist zu diesem Einwand festzuhalten, dass Erlässe keine für das Bundesfinanzgericht maßgebende Rechtsquelle darstellen. Dennoch sei darauf hingewiesen, dass diesem Richtlinientext auch nicht entnommen werden kann, dass das Beginnkapital des Beschwerdeführers als buchungstechnische Maßnahme qualifiziert werden kann.

Unter einer buchungstechnischen Einlage ist zum Beispiel die Übertragung des Investitionsfreibetrages auf das Kapitalkonto zu verstehen.

Vorgebracht wurde vom Beschwerdeführer überdies, dass die Einkommensteuervorauszahlungen 2008 von € 75.000,00,

*die Einkommensteuernachzahlung 2006 von € 97.569,65 und  
die Einkommensteuernachzahlung 2007 von € 149.310,00 keine zu berücksichtigenden  
Entnahmen darstellen.*

Auch dieses Vorbringen des Beschwerdeführers entspricht nicht der gesetzlichen Lage und der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zweiter Satz sind *Entnahmen alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter).*

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

*Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer, soweit der Eigenverbrauch eine Entnahme darstellt oder in einer nichtabzugsfähigen Aufwendung oder Ausgabe besteht.*

...

Die Entrichtung der Einkommensteuer stellt eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 dar.

Der Beschwerdeführer hat in seiner Beschwerde überdies vorgebracht, dass für die Richtigkeit der Rechtsansicht des Bf. auch ein zeitliches Argument spreche. Die Gewährung oder Versagung einer Begünstigung könne nicht davon abhängen, zu welchem Zeitpunkt die Bezahlung der Einkommensteuer erfolge. Wenn in einem mehrjährigen Beobachtungszeitraum das Eigenkapital um einen bestimmten Betrag angestiegen sei, so könne die Gewährung der dafür vorgesehenen Begünstigung nicht dadurch verhindert werden, weil die damit zusammenhängenden Steuern zu einem bestimmten — zufälligen - Zeitpunkt bezahlt/nicht bezahlt worden seien.

Im konkreten Fall des Beschwerdeführers dürfe es keinen Unterschied ausmachen, ob die Bezahlung der Einkommensteuer 2006 (Nachzahlung) im Dezember 2007 oder Jänner 2008 erfolge. Der Betrag von € 90.000 ( siehe Anlage 5 — Sparbuch ) wäre bei einer Bezahlung im Dezember 2007 aus dem nicht begünstigten Anteil des Eigenkapitalanstiegs erfolgt. Im Jänner 2008 würde die Bezahlung jedoch nach Ansicht der Behörde zu einem Abfall des Eigenkapital erfolgen, welcher mit dem begünstigten Betrag des Vorjahres in Zusammenhang gebracht wird. Insgesamt habe sich jedoch in diesen beiden Jahren durch die Bezahlung der Einkommensteuer zu einem zufälligen Zeitpunkt keinerlei Unterschied ergeben, die Intention des Gesetzgebers sei erfüllt worden und somit müsse die Begünstigung auch gewährt werden.

Hinsichtlich dieses Vorbringens ist zu entgegnen, dass Einlagen und Entnahmen zum Zeitpunkt der tatsächlichen Kapitalveränderung wirksam werden.

Im Übrigen stellt der Beschwerdeführer selbst fest: "*Natürlich führt die Bezahlung der Einkommensteuern zu einer Verminderung des Eigenkapitals.*"

Erläuternd dazu wird zusätzlich auf die Gesetzesmaterialien hingewiesen (denen allerdings kein normativer Charakter zukommt):

Wie den **Materialien zu § 11a EStG 1988, ErIRV der Beilagen XXII. GP**, (auszugsweise) zu entnehmen ist, erreicht die steuerliche Begünstigung des Kapitalaufbaus nur dann ihren Zweck, wenn es sich um einen längerfristigen Aufbau handelt, der die Beobachtung über mehrere Geschäftsjahre erfordert. Komponenten dieses eigenständigen Eigenkapitalbegriffes bzw. -aufbaus sind Gewinne, Einlagen und Entnahmen, jeweils im einkommensteuerlichen Sinn. Damit ist klargestellt: Der Umfang der Zu- und Abgänge richtet sich nach den steuerlich maßgebenden Bewertungsvorschriften. Die zeitliche Wirksamkeit der Zu- und Abgänge orientiert sich an den tatsächlichen Kapitalveränderungen und nicht nach den Sollgrundsätzen des Bilanzsteuerrechts.

Der Bilanz per 31.12.2008 ist unter "Eigenkapital" Folgendes zu entnehmen:

Eigenkapital 1.1.	€	466.769,09
Privatentnahmen	€	-11.752,54
Kapitalertragsteuer	€	-1.831,44
Endbesteuerte Kapitalerträge	€	7.822,48
Einkommensteuer-VZ	€	-75.000,00
Einkommensteuer 2005	€	11.512,78
Einkommensteuer 2006	€	-97.569,65
Einkommensteuer 2007	€	-149.310,00
Umsatzsteuer lt. SB	€	-244,56
Jahresgewinn	€	196.386,47
	€	346.782,63

Das um den Übergangsgewinn in Höhe von € 19.123,07 berichtigte Eigenkapital zum 1.1.2008 beträgt € 447.646,02.

Nach Berichtigung um den Übergangsgewinn in Höhe von € 19.123,07 beträgt der Eigenkapitalabfall € 100.863,39.

Da kein Kapitalanstieg für das Jahr 2008 vorliegt, ist für dieses Jahr die Geltendmachung einer Gewinnbegünstigung für nicht entnommene Gewinne nicht möglich.

Durch das Sinken des Eigenkapitals in Höhe von € 100.863,39 entspricht auch die Nachversteuerung des im Jahr 2007 in Höhe von € 100.000 nach § 11a EStG begünstigt besteuerten Betrages der Rechtslage.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Art. 133 Abs. 4 B-VG besagt, dass gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig ist, 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.

Die Revision wird nicht zugelassen, weil die Voraussetzungen des Art 133 Abs. 4 B-VG nicht vorliegen. Es wird auf die klaren gesetzlichen Bestimmungen und die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Salzburg-Aigen, am 21. August 2017