



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 19. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 17. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit der Berufung vom 1. Dezember 2005 wandte sich der Berufungswerber gegen Einkommensteuerbescheid 2004 vom 21. November 2005 und brachte vor, dass die Veranlagung für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei. Als Ergebnis dieser Prüfung seien anstelle eines Jahresverlustes von € -14.113,26 Einkünfte in Höhe von € 146.386,74 festgestellt worden. Davon seien € 100.000,00 nicht als Gewinn entnommen worden und beantragte der Berufungswerber daher die Anwendung des halben Durchschnittssteuersatzes gemäß [§ 11a EStG 1988](#) (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988).

Für das Jahr 2005 legte der Berufungswerber im Rahmen der Übermittlung einer berichtigten Einkommensteuererklärung mit Telefax vom 6. November 2006 eine „*Berechnung nicht entnommener Gewinn für begünstigte Besteuerung 2005*“ vor, in welcher der Berufungswerber den Eigenkapitalanstieg für den Hälftesteuersatz nach [§ 37 Abs. 1 EStG](#)

1988 mit € 94.446,28 angab. In dieser Höhe wurde der Eigenkapitalanstieg auch im Einkommensteuerbescheid vom 18. September 2006 berücksichtigt.

In der elektronischen Abgabenerklärung für die Einkommensteuererklärung 2006 erklärte der Berufungswerber € 94.446,28 (zur Hälfte) gemäß § 11a EStG 1988 nachzuversteuern. Dem folgte das Finanzamt mit dem Einkommensteuerbescheid datiert vom 28. Februar 2008.

Mit dem Schreiben datiert vom 17. September 2008 eingelangt am 28. November 2008 begehrte der Berufungswerber die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2003 bis 2006 gemäß § 303 Abs. 1 BAO. Beim Erstellen des Jahresabschlusses 2007 habe sich herausgestellt, dass bei der Bewertung der Inventur falsche Tatsachen zugrunde gelegt worden seien. Die falsche Bewertung beginne im Jahr 2003 und ende im Jahr 2006. Dies hätte bei rechtzeitiger Kenntnis zu einem anderen Ergebnis in den Einkommensteuerbescheiden 2003 bis 2006 geführt. Diesem Antrag waren korrigierte Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 beigelegt.

Im Vorhalt vom 10. Dezember ersuchte die Sachbearbeiterin des Finanzamtes um Auskunft darüber, welch neuen Tatsachen oder Beweismittel dem zuletzt beschriebenen Antrag zugrunde liegen würden und welches Ereignis wann eingetreten sei, welches zu einer Änderung der Bewertung geführt habe. Der Berufungswerber wurde aufgefordert, die Berechnung des Grundstücksaufwandes für die Jahre 2003 bis 2006 sowohl für die Ersterklärungen als auch für die vorgelegten korrigierten Abgabenerklärungen darzustellen und auch korrigierte Bilanzen abzugeben.

Darauf antwortete die steuerliche Vertreterin des Berufungswerbers mit Schreiben vom 16. Dezember 2008, dass sie Bewertungsansätze dem Finanzamt zukommen werde lassen.

Im Zuge der Bilanzerstellung 2007 sei hervorgekommen, dass der Berufungswerber eine falsche Gesamtanzahl der verwertbaren Grundstücksfläche, nämlich 6.515 m² anstatt 5.312 m² angesetzt habe. Aus diesem Grund habe sich immer nur in den Vorjahren der Grundstücksaufwand und der Bilanzansatz der unbebauten Grundstücke geändert. Die Grundstücksumsätze und die entsprechenden Anschaffungskosten von den Jahren 2003, 2004, 2005 und 2007 seien beigelegt. 2006 habe der Berufungswerber keine Grundstücke verkauft. Der Grundstückskaufpreis der vom Berufungswerber später verkauften Grundstücke habe € 799.401,00 zuzüglich € 36.590,76 für Grunderwerbsteuer, sowie Grundbucheintragung und € 75.037,60 für Gebäudeabbruch und Entsorgungskosten, also insgesamt € 911.029,36 betragen.

Die Grundstücksumsätze hätten also folgendes Bild gehabt:

	€	Anschaffungskosten	Verkaufserlös
2003		111.783,00	162.950,00
2004		184.409,00	225.960,00
2005		273.090,00	352.500,00
2006		-	0,00
2007		247.344,00	263.800,00

Handschriftlich wurde auf diesem Schriftstück von einem Mitarbeiter des Finanzamtes die Anschaffungskosten 2007 auf 501.200,10 mit der Bemerkung „+Musterhaus“ korrigiert.

In den Bescheiden datiert vom 16. Januar 2009 wurden die Verfahren für die Einkommensteuer 2003 bis 2006 wiederaufgenommen und folgte das Finanzamt in den damit verbundenen Sachbescheiden den korrigierten Einkommensteuererklärungen.

Für das Jahr 2006 hatte der Berufungswerber bei der Kennzahl 795 („*Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 bei einem 2006 entstandenen Verlust: Mit dem Hälftesteuersatz zu versteuernder Nachversteuerungsbetrag inklusive des auf 2007 entfallenden Hälftanteiles [dieser wird automatisch ausgeschieden].*“) € 144.011,85 eingetragen.

Wie beim ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2006 datiert vom 28. Februar 2008 folgte das Finanzamt der korrigierten Abgabenerklärung des Berufungswerbers und wurden so ausdrücklich unter Hinweis auf § 11a EStG 1988 € 72.009,52 der Besteuerung mit dem halben Durchschnittsteuersatz von 22,33% unterworfen.

Gegen diesen Bescheid hat der Berufungswerber kein Rechtsmittel ergriffen.

Am Tag vor dem Antrag des Berufungswerbers auf Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2003 bis 2006 langte beim Finanzamt elektronisch die Einkommensteuererklärung des Berufungswerbers 2007 ein.

Darin erwähnte der Berufungswerber die Nachversteuerung der zweiten € 72.005,92 nach § 11a Abs. 4 EStG 1988 (in der dafür vorgesehene Kennzahl 794) nicht, doch wurde diese vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2007 datiert vom 17. Februar 2009 sehr wohl berücksichtigt.

Gegen den letztgenannten Bescheid richtet sich die Berufung vom 19. März 2009. Darin brachte die steuerliche Vertreterin des Berufungswerbers vor, dass ihr bei der Berechnung der Besteuerung nach § 11a EStG 1988 ein Fehler unterlaufen sei. Richtig seien für das Jahr 2005 € 44.011,84 nachzuversteuern, da für dieses Jahr nach dem Bescheid vom 16. Februar 2009 kein begünstigter Gewinn vorhanden sei. Durch den Eigenkapitalabfall im Jahr 2006 sei auch die im Jahr 2005 geltend gemachte begünstigte Besteuerung in Höhe von € 38.660,29 rückgängig zu machen. Der gesamte Nachversteuerungsbetrag für 2004 und 2005 betrage

daher gesamt € 82.672,13. Davon seien 2006 bereits € 72.005,92 nachversteuert worden. 2007 seien daher noch € 10.662,21 nachzuversteuern. Der Berufung waren Tabellen, Bankbelge und Ausdrucke der Konten für Privateinnahmen und Privateinlagen beigelegt.

Dabei wurde in einer Aufstellung ausdrücklich betont, dass es sich bei einer Behebung beim A der A-Bank und anschließender Anschaffung von Anleihen der Lehmann Brothers sowie dem Anlegen eines Sparbuchs im Jahr 2006 nicht, wie ursprünglich irrtümlich vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin angenommen, um eine Privatentnahme sondern richtigerweise um Verschiebungen auf Betriebskonten gehandelt habe.

Mit Berufungsvorentscheidung datiert vom 12. Mai 2009 wurde das Begehren des Berufungswerbers im Jahr 2007 nur € 10.662,21 der Nachversteuerung gemäß [§ 11a EStG 1988](#) zu unterwerfen, abgewiesen.

In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass € 130.000,00 am 10. März 2006 vom A der A-Bank behoben und am 11. März 2006 dem Konto bei der B-Bank mit der Nummer B gutgeschrieben worden seien. Von dort sei der Geldbetrag umgehend auf ein Festgeldkonto mit derselben Kontonummer transferiert und bis zum 6. November 2006 veranlagt worden. Danach sei der verbleibende Geldbetrag samt Zinsen wieder auf das genannte Konto rücküberwiesen worden. In der Zwischenzeit seien am 15. November 2006 € 29.884,00 für den Kauf von Lehmann Brothers Anleihen aufgewendet und € 101.000,00 bar abgehoben und auf das Sparbuch der B-Bank mit der Nummer C übertragen worden.

Weder das Konto der B-Bank mit der Nummer B noch das Sparbuch mit der Nummer C, noch die Festgeldveranlagung des Jahres 2006 seien in der Bilanz zum 31. Dezember 2006 als notwendiges Betriebsvermögen ausgewiesen worden oder seien die daraus resultierenden Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung als Betriebseinnahmen berücksichtigt worden. Erst beim Jahresabschluss für das Jahr 2007 sei das Sparbuch als Privateinlage dem Betriebsvermögen zugeordnet worden. Das Konto B-Bank mit der Nummer B, auf welches die € 130.000,00 zuerst übertragen worden seien, sei auch in der Bilanz zum 31. Dezember 2007 nicht dem Betriebsvermögen zugeordnet worden.

Diese Umstände würdigte das Finanzamt dahingehend, dass die erwähnten € 130.000,00 im Jahr 2006 in den Büchern des Berufungswerbers eindeutig als Privatentnahme erfasst worden seien. Die Bankkonten, auf welchen die entnommenen € 130.000,00 angelegt worden seien, seien in der Bilanz 2006 nicht als Betriebsvermögen ausgewiesen worden. Dadurch habe der Berufungswerber dokumentiert, dass er die € 130.000,00 in das Privatvermögen habe übernehmen wollen. Auch in den Beilagen zum Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2006 vom 17. September 2008 sei hinsichtlich der Behandlung

dieses Betrages eine Privatentnahme unterstellt worden (Bei der Kennzahl 9300 [„*Privateintnahmen (abzüglich Privateinlagen)*“] hatte der Berufungswerber € 132.118,95 angegeben).

Sparguthaben seien solange notwendiges Betriebsvermögen, als sie nicht außerbetrieblichen Zwecken dienen würden. Privatvermögen liege vor, wenn die Widmung insbesonders durch die buchmäßige Behandlung eindeutig dokumentiert sei. Wertpapiere (Anleihen Lehmann Brothers) seien dann notwendiges Betriebsvermögen, wenn diese etwa zur Deckung von Abfertigungs- oder Pensionsrückstellungen notwendig seien. Würden Anleihen nicht für Zwecke des Unternehmens, wie zum Beispiel durch Verpfändung für Betriebsschulden unmittelbar für den Betrieb verwendet, könnten sie nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zugerechnet werden. Dies sei beim Berufungswerber nicht der Fall.

Nach [§ 11a Abs. 4 letzter Satz EStG 1988](#) sei der Nachversteuerungsbetrag bei Vorliegen eines laufenden Verlustes auf das laufende und das folgend Wirtschaftsjahr aufzuteilen (Wahlrecht). Der Nachversteuerungsbetrag für das Jahr 2007 sei daher aus dem Einkommensteuerbescheid des Jahres 2006 abzuleiten. Dieser sei mit Bescheid vom 16. Januar 2009 durch das Finanzamt mit jeweils € 72.005,92 ermittelt worden und dies bereits rechtskräftig geworden. Als Grundlage dafür seien die Bilanz 2006 und die Beilagen zur Steuererklärung herangezogen worden. In diesen Unterlagen sei die Widmung der € 130.000 als Privatvermögen durch die buchmäßige Behandlung dokumentiert worden (Verbuchung der Überweisung von € 130.000,00 vom Geschäftskonto bei A-Bank auf das Konto bei der B-Bank und Nichtaufnahme jener Bankkonten und Sparbücher auf denen das Geld in weiterer Folge veranlagt worden sei in die Bücher des Betriebes des Berufungswerbers).

Im von der steuerlichen Vertreterin des Berufungswerbers verfassten und als Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung bezeichneten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag), begehrte der Berufungswerber anstelle von € 144.011,84 (wohl gemeint € 72.005,92) im Jahr 2007 € 82.672,13 (wie aus der Begründung ersichtlich, wohl gemeint € 10.662,21) der Nachversteuerung nach [§ 11a EStG 1988](#) zu unterwerfen und das oben beschriebene Sparbuch als notwendiges Betriebsvermögen anzuerkennen.

Dazu führte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers aus, dass bei der Kontrolle des Einkommensteuerbescheides 2007 aufgefallen sei, dass ihm (dem steuerlichen Vertreter beziehungsweise der Kanzlei, welche er 2008 übernommen habe) ein Fehler unterlaufen sei. Richtig habe das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 12. Mai 2009 dargestellt, dass von der Buchhaltung des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin beziehungsweise der Bilanzierungskraft im Jahr 2006 eine Privatentnahme von € 130.000,00 gebucht worden

sei. Es habe sich aber nur um einen Übertrag auf ein Sparbuch gehandelt. Dieser Fehler sei dadurch berichtigt worden, dass am 1. Januar 2007 „*die Eröffnungsbilanz des Sparbuchs wieder gegen das Konto Privatentnahmen gebucht worden*“ sei. Durch diesen Fehler sei es im Jahr 2006 zu einem Eigenkapitalabfall von € 141.375,97 gekommen. Das Sparbuch sei betrieblich verwendet worden. Die € 130.000,00 seien von einem betrieblichen Girokonto auf ein Sparbuch transferiert worden. Der Berufungswerber hätte diesen Betrag auch auf dem Girokonto stehen lassen können, sei jedoch aus seiner Sicht wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen. Auf dem Sparbuch hätten höhere Zinsen lukriert werden können. Der Berufungswerber habe das Sparbuch für die Buchhaltung und Bilanzierung sorgfältig aufbereitet und in der festen Absicht (der steuerlichen Vertreterin) übergeben, dass durch diesen Geldbehebung keine Transfer von Geldmitteln in den privaten Bereich stattfinden solle. Es existiere ein Aktenvermerk der steuerlichen Vertreterin des Berufungswerbers, aus welchem hervorgehe, dass der Berufungswerber bei der Besprechung des Jahresabschlusses 2007 den Ausweis des Sparbuches vermisst habe. Nach den Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen, welche in der Rz. 485 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) zum Ausdruck komme, schade die Umschichtung von Betriebseinnahmen vom Betriebskonto auf Sparbücher oder Wertpapiere der Einordnung als notwendiges Betriebsvermögen nicht, sondern erst die Verwendung für außerbetriebliche Zwecke. Zielsetzung des [§ 11a EStG 1988](#) sei die Förderung der Eigenkapitalbildung. Es könne dem Unternehmer nicht verwehrt werden, vorhandene Liquidität ertragsgünstig anzulegen. Die Förderung der Eigenkapitalbildung könne daher keinen Verzicht auf Zinsertrag zur Voraussetzung haben. Der Wille des Betriebsinhabers, des Berufungswerbers, sei es immer gewesen, das Sparbuch und auch die Anleihen im Betriebsvermögen zu belassen. Verbuchung oder Nichtverbuchung könnten nicht darüber entscheiden, ob notwendiges Betriebsvermögen vorliege. Die beschriebenen Gelder hätten die betriebliche Sphäre nicht verlassen. Ausschlaggebend sei, dass das buchhalterisch falsche Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen nicht der Absicht des Berufungswerbers als Betriebsinhaber entsprochen habe.

Insgesamt seien daher für das Jahr 2005 (wohl gemeint 2004) € 44.011,84 nachzuversteuern, da wie aus dem Einkommensteuerbescheid vom 16. Januar 2009 hervorgehe, dass kein begünstigter Gewinn vorgelegen habe. Durch den Eigenkapitalabfall im Jahr 2006 sei die im Jahr 2005 geltend gemachte begünstigte Besteuerung in Höhe von € 38.660,29 rückgängig zu machen. Von diesen Beträgen seien im Jahr 2006 bereits € 72.005,92 nachversteuert worden. Es seien daher im Jahr 2007 noch € 10.662,21 nachzuversteuern.

Über die Berufung wurde erwogen:

Übereinstimmung besteht bei den Parteien des Verfahrens (und aufgrund der Aktenlage kein Grund an der Richtigkeit dieser Feststellungen zu zweifeln) darüber, dass einerseits im rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid 2006 datiert vom 16. Januar 2009 bei der Darstellung der Einkünfte die Position „*Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 € 72.005,92*“ enthalten ist und auf diesen Betrag der halbe Durchschnittsteuersatz angewendet wurde. Wie bereits oben dargestellt geht dies darauf zurück, dass der Berufungswerber bei der korrigierten Einkommensteuererklärung 2006 € 144.011,85 (in der ursprünglichen Abgabenerklärung € 94.446,28) bei der Kennzahl 795 eingetragen und damit sein Wahlrecht ausgeübt hat, die Nachversteuerung des Eigenkapitalabfalles nicht mit dem im Jahr 2006 entstandenen negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb gegenzuverrechnen, sondern sich dafür entschieden hat, den Betrag von € 144.011,85 in zwei gleichen Hälften 2006 und 2007 nachzuversteuern.

Obwohl für diese Berufungsentscheidung nur mittelbar entscheidend, besteht auch Übereinstimmung, dass der Berufungswerber in seiner Abgabenerklärung und im Jahresabschluss 2006 die Überweisung von € 130.000,00 vom betrieblichen Girokonto bei der A-Bank auf ein Konto bei der B-Bank wie eine Privatentnahme behandelt und sogar die daraus die steuerliche Konsequenz der Nachversteuerung des Eigenkapitalabfalles nach § 11a Abs. 3 EStG 1988 behandelt hat. Nunmehr behauptet der Berufungswerber, dies sei gegen seinen Willen durch einen Fehler seiner steuerlichen Vertreterin geschehen.

Nach § 11a Abs. 3 EStG 1988 hat eine Nachversteuerung der zuvor nach § 11a Abs. 1 EStG 1988 begünstigt besteuerten Beträge für Eigenkapitalzuwachs unter sinngemäßer Anwendung des § 11a Abs. 1 EStG 1988 unter Außerachtlassung eines Verlustes dann zu erfolgen, wenn das Eigenkapital sinkt. Die Nachversteuerung ist dabei höchstens auf jenen Betrag beschränkt, welcher in den letzten sieben Wirtschaftsjahren begünstigt besteuert wurde.

§ 11a Abs. 4 EStG 1988 legt fest, dass, wenn in einem Wirtschaftsjahr, in dem aus diesem Betrieb ein Verlust entsteht, die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gegeben ist, der nachzuversteuernde Betrag wahlweise mit dem Verlust ausgeglichen oder nachversteuert werden kann. Im Falle einer Nachversteuerung ist der Nachversteuerungsbetrag **gleichmäßig** auf das laufende **und das folgende** Wirtschaftsjahr zu verteilen.

Der Berufungswerber hat sich im Jahr 2006 ausdrücklich für die letzte Alternative entschieden und von dem von ihm erklärten Eigenkapitalabfall im Jahr 2006 von € 144.011,85 nur die Hälfte (€ 72.005,92) im Jahr 2006 nachversteuert. Dieser Bescheid datiert vom 16. Januar 2009 wurde, wie schon mehrmals erwähnt, rechtskräftig.

Nach § 252 Abs. 2 iVm. [§ 252 Abs. 1 BAO](#) (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) können Bescheide, denen Entscheidungen zugrunde liegen, welche in einem zugrundeliegenden Abgabenbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im zugrundeliegenden Abgabenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind (Dies gilt auch für zugrundeliegenden Feststellungs-, Meß-, Zerlegungs- und Zuteilungsbescheide).

Wie schon dargestellt, wurde im Einkommensteuerbescheid 2006 datiert vom 16. Januar 2009 rechtskräftig festgestellt, dass für das Jahr 2006 € 144.011,85 nach [§ 11a Abs. 3 EStG 1988](#) nachzuversteuern sind und dies nach § 11a Abs. 4 in zwei gleichen Teilen zu je € 72.006,92 in den Jahren 2006 und 2007 zu erfolgen hat.

Die gegenständliche Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 datiert vom 17. Februar 2009 richtet sich gegen die Nachversteuerung von € 72.006,92 im Jahr 2007 allein mit der Begründung im Jahr 2006 seien nicht € 144.011,85 sondern bloß € 82.672,13 nachzuversteuern gewesen, da sich sein steuerlicher Vertreter beim der Jahresabschlüsse 2006 und 2007 und den (korrigierten) Abgabenerklärungen für 2004 bis 2006 geirrt habe.

Nach § 252 Abs. 2 iVm. [§ 252 Abs. 1 BAO](#) ist eine solche Berufung daher als unbegründet abzuweisen (ständige Judikatur und Lehre; siehe für viele Ritz, BAO⁴, § 252 Tz 3).

Dem Berufungswerbers steht es nach seinen verfahrensrechtlichen Möglichkeiten offen, sich mit der hier vorgebrachten Argumentation gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 datiert vom 16. Januar 2009 zu wenden. Sollte er damit Erfolg haben, kommt für das Jahr 2007 allenfalls das Anwenden des § 295 Abs. 2 ivm. [§ 295 Abs. 1 und 3 BAO](#) in Betracht.

Allerdings ist zu bedenken, dass, wie das Finanzamt richtig ausgeführt hat, der Willen Geldvermögen als notwendiges Betriebsvermögen zu behandeln, vor allem durch die buchmäßige Behandlung und auch durch die Abgabenerklärung zum Ausdruck kommt. Fehler des Vertreters beim Ausdruck dieses Willens, muss sich der Vertretene als Eigene zurechnen lassen.

Linz, am 12. Oktober 2012