

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Stb gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 16.01.2013, betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird wie folgt geändert:

Einkommensteuer	45.447,80 €
anrechenbare Lohnsteuer	- 39.375,40 €
Nachversteuerung §11a EStG 1988	0,00 €
Pauschale Nachversteuerung § 11a EStG 1988	2.512,89 €
Festgesetzte Einkommensteuer	8.585,29 €

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren geht auf das Bundesfinanzgericht über (vgl. Artikel 151 Abs. 51 Ziffer 8 B-VG iVm § 1 Bundesfinanzgerichtsgesetz). Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind Berufungen und Devolutionsanträge, die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig waren, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VB zu erledigen. Das gegenständliche Verfahren war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass nunmehr das Bundesfinanzgericht zuständig ist.

Mit Bescheid vom 16. Jänner 2013 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2009 des DI Bf, Beschwerdeführer. Im Vergleich zum Erstbescheid wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb geändert und eine Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 in Höhe von 5.904,30 € veranlasst. Soweit für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung wurde zur Begründung ausgeführt, dass es im Jahr 2009 zu einem Eigenkapitalabfall in Höhe von 33.800,60 € gekommen sei. Dadurch werde eine Nachversteuerung gemäß § 11a Abs. 3 EStG der in den Jahren 2007 und 2008 begünstigt besteuerten Beträge in Höhe von 25.128,90 € ausgelöst. Von der Option zur gänzlichen Nachversteuerung der begünstigt besteuerten Beträge mit dem pauschalen Steuersatz von 10 % könne bei der Veranlagung 2009 (bis zu deren Rechtskraft) Gebrauch gemacht werden. Im Zuge einer nachträglichen Prüfung habe die Nachversteuerung mit dem Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung zu erfolgen (§ 11a Abs. 3 EStG).

Mit Schriftsatz vom 28. Jänner 2013 wurde durch den ausgewiesenen steuerlichen Vertreter das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16. Jänner 2013 eingebracht. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass § 124b Z 154 EStG ausdrücklich normiere, dass abweichend von § 11a Abs. 3 bis 6 bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 sämtliche bis zur Veranlagung für das Jahr 2008 begünstigt versteuerten Beträge mit einem Steuersatz von 10 % nachversteuert werden dürften. Das Veranlagungsverfahren sei im 4. Teil des Einkommensteuergesetzes geregelt. Veranlagen würde bedeuten, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln und die Steuern festzusetzen. Veranlagung sei nicht mit "in der Steuererklärung" gleichzusetzen. Im § 124b Z 154 EStG werde nicht erläutert, auf welche Weise die Option in Anspruch genommen werden könne und sei auch eine amtswegige Berücksichtigung denkbar. Mit der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO am 16. Jänner 2013 werde das Veranlagungsverfahren betreffend Einkommensteuer 2009 wiederaufgenommen. Die Veranlagung 2009 sei damit nicht rechtskräftig und es sei daher der Antrag auf Nachversteuerung mit dem begünstigten Steuersatz von 10 % zu berücksichtigen. Eine Begrenzung des Zeitpunktes der Antragstellung sei vom Gesetzgeber weder gewollt, noch sei sie in der Bestimmung des § 124b Z 154 EStG aufgenommen. Nach Literaturziten wurde die pauschale Nachversteuerung des Betrages von 2.512,89 € beantragt.

Mit Schreiben vom 1. März 2013 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Beschwerdegegenständlich ist die Frage, ob die im § 124b Z 154 EStG 1988 normierte Option der pauschalen Besteuerung von zuvor begünstigt besteuerten Beträge im Sinne des § 11a EStG 1988 mit 10 % auch im wiederaufgenommenen Verfahren noch möglich ist.

§ 11a EStG 1988

(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) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können nur die Gesellschafter die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Der Betrag von 100 000 € (Abs. 1) ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Die begünstigte Besteuerung ist nicht zulässig, wenn der Mitunternehmer die Beteiligung in einem Betriebsvermögen eines Betriebes hält, für den der laufende Gewinn ganz oder teilweise unter Anwendung des Abs. 1 begünstigt besteuert werden kann, oder dem ein Gewinnanteil zugeht, der gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt wurde.

(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.

§ 124b Z 154 EStG 1988

§ 11 a 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 Teilstrich 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.

Die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne nach § 11a EStG 1988 ist letztmalig für die Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 anzuwenden. § 11a EStG 1988 läuft damit aber nicht gänzlich aus, vielmehr wirkt die Nachversteuerung noch sieben Jahre fort. Um im Sinne einer Vereinfachung früher einen zeitlichen Schlusstrich ziehen zu können, ist bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 folgende pauschale Nachversteuerungsmöglichkeit vorgesehen: Der Steuerpflichtige kann sämtliche bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 noch nicht nachversteuerten

Beträge mit einem Steuersatz von 10 % nachversteuern, entledigt sich dafür seiner Nachversteuerungsanhängigkeit und darf die begünstigte Besteuerung nach § 11a EStG 1988 letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 in Anspruch nehmen.

Der Beschwerdeführer hat im Rahmen der Erstveranlagung der Einkommensteuer 2009 von der Möglichkeit des § 124b Z 154 EStG 1988 nicht Gebrauch gemacht, sondern erst im Rahmen der Beschwerde im wiederaufgenommenen Verfahren.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 10.11.1993, 92/13/0176, ausgesprochen, dass der Zweck einer Wiederaufnahme des Verfahrens darin bestehe, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen. Sie soll ein bereits abgeschlossenes Verfahren wieder eröffnen. Sie soll einen Prozess, der durch einen rechtskräftigen Bescheid bereits einen Schlusspunkt erreicht hat, erneut in Gang bringen.

Im vorliegenden Fall führte die mit Bescheid vom 16. Jänner 2003 verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens zur gänzlichen Beseitigung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 26. November 2010. Das bedeutet, dass die Einkommensteuer 2009 nicht (mehr) rechtskräftig veranlagt war. Aus der vom Gesetzgeber in § 124b Z 154 EStG 1988 gewählten Formulierung kann nicht geschlossen werden, dass von der Option der Paschalbesteuerung mit 10 % nur vor der Erstveranlagung Gebrauch gemacht werden könnte, bzw. mit einer rechtskräftigen Veranlagung das Wahlrecht verwirkt wäre. Der Verwaltungsgerichtshof definiert "Veranlagung" als "Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und Festsetzung der Einkommensteuer mit Bescheid" (vgl. VwGH vom 23.4.98, 97/15/0216). Die Formulierung "bei der Veranlagung 2009" bringt zum Ausdruck, dass der Abgabepflichtige bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und Festsetzung der Einkommensteuer 2009 zum Ausdruck bringen kann, dass sämtliche bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 begünstigt versteuerten Beträge, die noch nicht nachversteuert worden sind, mit einem Steuersatz von 10% nachversteuert werden sollen. Eine Beschränkung auf die Erstveranlagung ist nach h.o. Ansicht nicht vorgesehen. Da Ziel der Bestimmung des § 124b Z 154 EStG 1988 eine Verfahrensvereinfachung ist, sollte dieser Zweck nicht durch eine zu enge Interpretation vereitelt werden.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Bestimmung des § 124b Z 154 EStG 1988 fehlt.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. März 2015