



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stefan Pointecker Steuerberatung KG, 4780 Schärding, Alfred-Kubin-Straße 19b, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 31. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielte im berufsgegenständlichen Jahr 2005 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Bäckerei).

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung beantragte er, einen Betrag von 51.392,36 € der begünstigten Besteuerung nach § 11a EStG 1988 zu unterziehen.

Das Finanzamt führte zunächst eine erklärungskonforme Veranlagung durch (Bescheid vom 30. Oktober 2006).

In weiterer Folge nahm das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid, in dem es lediglich einen Betrag von 1.392,36 € der begünstigten Besteuerung unterzog (Bescheid vom 2. April 2009).

Auf die Bescheidsbegründung wird verwiesen.

Der dagegen erhobenen Berufung vom 7. Mai 2009 gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2009 mangels Vorliegens von Wiederaufnahmsgründen statt.

Mit einer Berichtigung gemäß § 293b BAO änderte das Finanzamt den Bescheid vom 30. Oktober 2006 dahingehend, dass es – wie im wiederaufgenommenen Bescheid vom 2. April 2009 – nur einen Betrag von 1.392,36 € der begünstigten Besteuerung nach § 11a EStG 1988 unterzog.

Begründend führte es aus:

„Sachverhalt:

Im Zusammenhang mit der Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH zum **31.12.2005** wurden Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 UmgrStG getätigt. Diese Entnahmen führen zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung iSd § 11a EStG 1988. Diese Nachversteuerung wurde im Jahr 2006 vorgenommen.

Rechtliche Würdigung:

Rückwirkende Entnahmen und Einlagen iSd § 16 Abs. 5 Z 1 u. 2 EStG 1988 gelten als am Einbringungsstichtag getätigt und wirken sich bei der Einkommensermittlung des Einbringenden im Einbringungsjahr auf § 11a EStG 1988 aus. *(siehe auch Rz 1267a UmgrStR).*

Gem. § 13 (1) UmgrStG ist Einbringungsstichtag der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Gem.

§ 14 (1) UmgrStG endet bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag.

Gem. § 14 (2) UmgrStG sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre. Gem. § 18 (1) Z 5 UmgrStG gilt § 14 (2) UmgrStG mit

Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages, soweit u.a in § 16 (5) UmgrStG keine Ausnahmen vorgesehen sind. Gem. § 16 (5) UmgrStG können Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder –verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden.

Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden. Die entsprechende Passivpost wurde in der Einbringungsbilanz zum 31.12.2005 angesetzt. Diese Entnahmen führen zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung iSd § 11a EStG 1988 im Wirtschaftsjahr **2005**.

*(Siehe auch Kommentar „Jakom“ zu Rz 37 des § 11a EStG 1988: „Entnahmen im Rückwirkungszeitraum können zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung in jenem Wirtschaftsjahr führen, das mit dem Umgründungsstichtag **endet**.“)*

Darstellung der betraglichen Auswirkung:

Bezeichnung	KZ	Erstbescheid	§ 293b BAO
Hälftesteuersatz gem. §11a EStG 1988	793	51.392,36	1.392,36

„ (Bescheid vom 31. Juli 2009).

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 7. August 2009 Berufung und verwies zur Begründung auf die Berufung vom 7. Mai 2009:

„Gegen die Kürzung des erklärten Betrages an nicht entnommenem Gewinn gem. § 11a EStG durch die, aufgrund der im Zuge der Einbringung mit Stichtag 31.12.2005 rückbezogenen Entnahmen im Jahre 2006 um 50.000,-- wird vorgebracht:

Gem. § 16 (5) Z 1 können Entnahmen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungstichtages getätigt.

Der erste Satz der Begründung zum Bescheid ist der Rz 1267b der Umgründungssteuerrichtlinie wortgleich entnommen und widerlegt dieser bereits in sich die Auslegung die zum wiederaufgenommenen Bescheid geführt hat. Es wird damit der Begriff aus dem Gesetz „als mit Ablauf des Einbringungstichtages getätigt“ durch „als am Einbringungstichtag getätigt“ ersetzt, was einer eingrenzenden, und damit abändernden Auslegung gleichkommt.

Es ist davon auszugehen, dass die Wortwahl des Gesetzgebers (und nicht statt dessen die deutlichere der Richtlinie) seinen Grund darin hat, dass „mit Ablauf“ die Gleichsetzung von 31.12. 24:00 und 1.1. 0:00 hervorgehoben werden soll. Da bereits der vorangehende Einzelabschluss mit 31.12. erstellt wurde und besagte Entnahmen nicht enthalten waren, obwohl damit sämtliche Vorgänge in der Zeit zwischen 1.1. 0:00 und 31.12. 24:00 abgebildet werden, hatte der Gesetzgeber mit seiner Formulierung offensichtlich keinen Rückbezug ins bereits abgeschlossene Jahr im Sinn.

Und diese andere Absicht kommt auch in der Formulierung der Rz 1267b dadurch zum Ausdruck, dass diese die Wirkung bei der Einkommensermittlung auf das „Einbringungsjahr“ verlagern. Mit Einbringungsjahr kann wohl schwer etwas anderes gemeint sein, als jenes Kalenderjahr in das der unternehmens-/zivilrechtlich maßgebliche Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages fällt, zumal eine übernehmende Gesellschaft erst spätestens zu diesem Zeitpunkt rechtlich Bestand haben muss.“

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender – unstrittige – Sachverhalt steht zur Beurteilung: Der Bw brachte zum 31. Dezember 2005 sein Einzelunternehmen in eine GmbH ein. In Zusammenhang mit der Einbringung wurden Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 UmgrStG (rückbezogen auf den Einbringungstichtag) in Höhe von 50.000,00 € getätigt. Das Finanzamt rechnete für 2005 diese Entnahmen dem Bw zu und brachte sie folglich auch bei der Ermittlung der Veränderung seines Eigenkapitals in Ansatz. Der Bw vermeint hingegen, diese Entnahmen seien erst 2006 (dh der übernehmenden GmbH) zuzurechnen.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates war aus folgenden Gründen spruchgemäß zu entscheiden:

Gemäß § 11a EStG 1988 idF BGBl. I 180/2004 können natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb 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 € 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.

Gemäß Abs. 3 leg.cit. ist insoweit eine Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 EStG vorzunehmen, als in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 leg.cit. unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital sinkt. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs. 1 leg.cit. begünstigt besteuert worden ist. Die Nachversteuerung ist zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen.

Nach § 11 Abs. 5 EStG 1988 ist die Nachversteuerung im Falle der Übertragung eines Betriebes insoweit beim Rechtsnachfolger vorzunehmen, als es zu einer Buchwertfortführung kommt.

Die Einbringung eines Einzelunternehmens, für das die § 11a-Begünstigung in Anspruch genommen wurde, löst für sich allein noch keine Nachversteuerung aus. Kommt es allerdings im Rückwirkungszeitraum zu Entnahmen, die gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG auf den Einbringungsstichtag zurückbezogen werden, sind diese Entnahmen noch dem Einbringenden zuzurechnen und können daher zu einer – letzten – Nachversteuerung (für eine bereits in Anspruch genommene Begünstigung in Vorjahren) oder zur Kürzung/zum gänzlichen Wegfall der Begünstigung des § 11a EStG im Veranlagungsjahr, in das der Einbringungsstichtag fällt, führen (vgl. zB UFS 29. Jänner 2010, RV/3683-W/08, und die dort zitierte Literatur).

Nach herrschender Ansicht sind daher Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 1 und Z 2 UmgrStG auf Grund ihrer Rückwirkung auf den Einbringungsstichtag als Entnahmen im Sinne des § 11a EStG zu werten (UFS 23. April 2009, RV/0123-I/09; UFS 29. Jänner 2010, RV/3673-W/08; UFS 9. Juni 2010, RV/0301-G/09; *Bruckner* in König/Schwarzinger, Körperschaften im Steuerrecht, 2004, 115; *Heiderer*, taxlex 2005, 556; *Heinrich* in Doralt, EStG, § 11a Tz 67).

Demnach sind bei einer Einbringung gemäß Art. III UmgrStG Entnahmen (einschließlich vorbehaltener Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG) und Einlagen im

Rückwirkungszeitraum dem Einbringenden zuzurechnen und führen so zu einer Kürzung des (begünstigten) nicht entnommenen Gewinnes.

Entnahmen im Rückwirkungszeitraum können zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung in jenem Wirtschaftsjahr führen, das mit dem Umgründungstichtag endet (Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG, 4. Auflage, § 11a Rz 37).

Umgründungstichtag ist der 31. Dezember 2005; die gegenständlichen Entnahmen in Höhe von 50.000,00 € sind auf Grund obiger Ausführungen dem Bw zuzurechnen; eine Nachversteuerung hat – entsprechend der Rechtsansicht des Finanzamtes – im Jahr 2005 zu erfolgen.

Linz, am 7. Juni 2011