

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

B F, Adr1, vertreten durch STB, Steuerberater, Adr2, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA, St.Nr. xxxx, vom 28.03.2011 betreffend **Einkommensteuer 2006**

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) brachte mit Einbringungsvertrag vom 26. September 2006 sein Einzelunternehmen rückwirkend per 1. Jänner 2006 in die neu gegründete F GmbH ein. Die Einbringung erfolgte unter Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG und Fortführung der steuerlich maßgeblichen Buchwerte (siehe Punkte 1. und 2. des Einbringungsvertrages). Als Einbringungsstichtag war unter Punkt 4. des Einbringungsvertrages der 1.1.2006 ausgewiesen, wobei darauf hingewiesen wurde, dass der Übergang aller Aktiven und Passiven, Rechte und Verbindlichkeiten des eingebrachten Einzelunternehmens auf

die übernehmende "F GmbH" sohin mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt sei. Alle nach Ablauf des Einbringungsstichtages anfallenden Geschäftsvorgänge des übertragenden Einzelunternehmers seien daher der übernehmenden Gesellschaft zuzurechnen.

In der dem Einbringungsvertrag als Beilage 1 angefügten Einbringungsbilanz wurde als Passivpost ein Posten "Verrechnungsverb. § 16 (5) 1 UmgrStG" in Höhe von 486.738,19 Euro ausgewiesen. Bisher im Betriebsvermögen des Einzelunternehmers befindliche betrieblich genutzte Teile der Liegenschaft Adr1, wurden in der Einbringungsbilanz nicht in Ansatz gebracht (Buchwert/Grundstücke zum 31.12.2005: 25.723,00 Euro; Buchwert/Gebäude zum 31.12.2005: 21.484,00 Euro).

2. In seiner Einkommensteuererklärung 2006 wies der Bf den sich aus der Entnahme des Betriebsgrundstückes per 1.1.2006 ergebenden Gewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus. Die Veranlagung erfolgte seitens des Finanzamtes mit **Einkommensteuerbescheid 2006 vom 8.11.2007** zunächst erklärungskgemäß.

3. Im **Einkommensteuerbescheid 2004** vom 5.12.2005 war entsprechend der Erklärung ein Betrag von 100.000,00 Euro gemäß § 11a EStG 1988 der begünstigten Besteuerung gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 unterworfen worden.

Ebenso war auch laut **Einkommensteuerbescheid 2005** vom 21.8.2006 ein Betrag von 100.000,00 Euro gemäß § 11a EStG 1988 iVm § 37 Abs. 1 EStG 1988 begünstigt besteuert worden.

4. In der Folge wurde vom Finanzamt eine **Außenprüfung** durchgeführt, im Rahmen welcher vom Prüfer im Zusammenhang mit der Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH im Wesentlichen Folgendes festgestellt wurde (siehe **Tz 4 des Prüfungsberichtes vom 25.3.2011** in Verbindung mit Punkt 4 der Niederschrift über das Prüfungsergebnis vom 16.3.2011):

Der geprüfte Einzelunternehmer habe in den Jahren 2004 und 2005 Gewinne in Höhe von je 100.000,00 Euro gemäß § 11a EStG 1988 mit dem begünstigten Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 (Hälftesteuersatz) versteuert.

Laut Einbringungsvertrag vom 26.9.2006 sei das Einzelunternehmen des Herrn B F (= Bf) in die F GmbH unter Inanspruchnahme der steuerlichen Bestimmungen des Art. III UmgrStG mit Fortführung der steuerlich maßgeblichen Buchwerte eingebracht worden. Einbringungsstichtag sei laut Vertrag der 1.1.2006.

Im Rahmen der maßgeblichen Einbringungsbilanz zum 1.1.2006 seien die Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG in Höhe von insgesamt 486.738,19 Euro (ohne Trennung in tatsächliche und vorbehaltene Entnahmen) als Verrechnungsverbindlichkeit ausgewiesen worden. Weiters seien die betrieblich genutzten Teile der Liegenschaft in Adr1, zurückbehalten und in das Privatvermögen entnommen worden.

Gemäß § 11a EStG 1988 sei eine Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 von in den Vorjahren begünstigt besteuerten Gewinnen insoweit vorzunehmen, als in einem folgenden Wirtschaftsjahr das Eigenkapital sinke.

Durch bare wie auch vorbehaltene unbare Entnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 UmgrStG komme es zu einer Verminderung des Einbringungskapitals im Zeitpunkt des Einbringungsstichtages (Verweis auf die UFS-Entscheidungspraxis und Literatur). Ebenso erfülle das Zurückbehalten von Anlagevermögen durch Nichtaufnahme des Gebäudes in der Einbringungsbilanz den Entnahmetatbestand, weshalb eine Entnahme vorläge, die bei der Ermittlung der Eigenkapitalveränderung im Sinne des § 11a EStG 1988 zu berücksichtigen sei (ebenfalls Verweis auf UFS und Literatur).

Die rückwirkenden Entnahmen des Bf's würden als mit Ablauf des Einbringungsstichtages (= 1.1.2006) getätigt gelten und sich bei der Einkommensermittlung des Einbringenden im Einbringungsjahr auf § 11a EStG 1988 auswirken. Sie seien daher als Entnahmen noch dem Einbringenden (= Bf) zuzurechnen. Da das Eigenkapital des Einbringenden zum 1.1.2006 um diese Entnahmen gesunken sei, habe eine entsprechende Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 im Jahr 2006 mit dem Hälftesteuersatz des Jahres 2006 zu erfolgen.

Die Höhe der Entnahmen bzw. der Eigenkapitalabfall wurden folgendermaßen dargestellt:

| | |
|---|---------------------|
| Verbindlichkeit Einbringungsbilanz § 16 Abs. 5 UmgrStG | 486.739,00 |
| Entnahmewert Gebäude laut Außenprüfung | 136.000,00 |
| Summe | 622.739,00 |
| - steuerlicher Gewinn bisher (Entnahmegewinn) | - 93.516,00 |
| - Erhöhung Entnahmegewinn laut Außenprüfung | - 21.000,00 |
| Eigenkapitalabfall | - 508.223,00 |

Dem wurden folgende Nachversteuerungsbeträge gegenübergestellt:

| | |
|--------------|-------------------|
| ex 2004 | 100.000,00 |
| ex 2005 | 100.000,00 |
| Summe | 200.000,00 |

5. In der Folge wurde vom Finanzamt ein im **wiederaufgenommen Verfahren** ergangener **Einkommensteuerbescheid 2006 vom 28.3.2011** erlassen, in dem der Betrag von 200.000,00 Euro gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 einer Nachversteuerung im Wege einer begünstigten Besteuerung (Hälftesteuersatz) gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 unterzogen wurde.

6. Dagegen erhob der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 5.4.2011 **Berufung**, in der dieser begründend im Wesentlichen Folgendes ausführte:

Er teile die Rechtsansicht nicht, dass im Falle einer Umgründung eine Entnahme eines Objektes durch Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz zur Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne in den Vorjahren führe.

Im Zuge einer Umgründung dürfe ein Unternehmer den Firmenwert, der in diesem Fall nachgewiesenermaßen beträchtlich sei, in der Eröffnungsbilanz ansetzen und habe mindestens 50% davon befristet einer Kapitalreserve zuzuführen, während der verbleibende kleinere Betrag als Verrechnungsguthaben anzusetzen sei. Auch wenn in diesem Fall der Unternehmer den Ansatz eines Firmenwertes unterlassen habe, so stünde ihm dieser Betrag zur Entnahme zur Verfügung. Richtig sei natürlich, dass dieser Firmenwert und die vorstehenden Konsequenzen in der Sekunde nach der Einbringung schlagend würden.

Da die Umgründung mit 1.1.2006 zustande gekommen sei, weise das Kapitalkonto per 31.12.2005 einen bestimmten Stand aus, zu dessen Lasten die Entnahme des Gebäudes erfolgt sei. Tatsächlich habe der Unternehmer im Jahr der Entnahme zwar noch ein Kapitalkonto, es werde ihm aber kein Gewinn mehr zugerechnet. Demzufolge sei ein Absinken des Kapitalkontos durch eine Entnahme niemals durch einen Gewinn im nächstfolgenden Kalenderjahr zu kompensieren, sodass die übliche Berechnung über den nicht entnommenen Gewinn auch niemals angestellt werden dürfe, weil dies eine exzessive Auslegung der Bestimmungen des § 11a Abs. 3 EStG 1988 darstelle und eine Umgründung laut EStR einer Betriebsaufgabe "gleichzuhalten" sei.

Es werde daher begehrt, von der Nachversteuerung des nicht entnommenen Gewinnes Abstand zu nehmen.

7. In seiner *Stellungnahme zur Berufung* wies der Prüfer unter Verweis auf die herrschende Ansicht laut UFS-Entscheidungspraxis und Literatur insbesondere darauf hin, dass der Umstand, dass der Unternehmer im Zuge der Umgründung mehr als 50% des Verkehrswertes für rückwirkende Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 1, 3, 4 und 5 UmgrStG verwendet hätte, im Rahmen der Außenprüfung nicht Gegenstand der Feststellung gewesen sei, wenngleich weder im Einbringungsvertrag noch in der Einbringungsbilanz eine Trennung bzw. Beschreibung in tatsächlich bzw. vorbehaltene unbare Entnahmen erfolgt sei (Rz 911 UmgrStR 2002). Die Wahl des Einbringungsstichtages 1.1.2006 sei in der Freiheit des Unternehmers gelegen, demzufolge die rückwirkenden Entnahmen des Gebäudes einerseits und der baren bzw. unbaren Entnahmen andererseits zu Entnahmen mit Ablauf des Einbringungsstichtages 1.1.2006 geführt hätten. Dass die übliche Berechnung über den nicht entnommenen Gewinn nicht angestellt werden dürfe, weil dies eine exzessive Auslegung der Bestimmungen des § 11a Abs. 3 EStG 1988 darstelle, sei aus dem Gesetz nicht ableitbar.

Eine Umgründung sei nach Ansicht des Prüfers einer Betriebsaufgabe nicht gleichzuhalten, weil bei einer Betriebsaufgabe der "Betrieb" zu bestehen aufhöre, was bei einer Umgründung zweifellos nicht der Fall sei.

8. In seiner *Gegenäußerung* zu dieser Stellungnahme wies der steuerliche Vertreter des Bf's darauf hin, dass § 11a EStG 1988 keine Aussage bezüglich einer Nachversteuerung

nach Beendigung eines Gewerbebetriebes treffe. Wie bei einer Umgründung vorzugehen sei, würde in den EStR unter den Rz 3860 m und o behandelt. Aus der Interpretation dieser Bestimmungen leite er u.a. ab, dass die im Rahmen des Einbringungsvorganges getätigte Entnahme nicht nachzuversteuern sei. Im Übrigen verweise er auf sein Schreiben vom 28.9.2010 (Anmerkung: offensichtlich richtig 28.12.2010).

9. Auch im angeführten **Schreiben vom 28.12.2010** hatte der steuerliche Vertreter des Bf's darauf hingewiesen, dass laut EStR 3860 m, 1. Absatz Umgründungen und Veräußerungen "gleichzuhalten" seien und es nur zu einer Nachversteuerung kommen könne, wenn eine Gewinnverwirklichung stattgefunden habe. Dies sehe er nicht wie auch keine Entnahmen, die nicht mit der Einbringung zusammenhängen würden, sehr wohl aber Entnahmen im Rahmen des Veräußerungsvorganges (Gleichstellung mit dem Umgründungsvorgang).

Das frühere Eigenkapital des Unternehmers, soweit es nicht für die Kapitalausstattung der GmbH nötig gewesen sei, sei einem Konto "Umgründungsverbindlichkeiten gemäß § 16 (5)" gutgeschrieben worden, dies ohne Berücksichtigung eines beachtlichen Firmenwertes, der aber für die Betrachtung, zu welchen Entnahmen der Einbringende berechtigt sei (50%-Grenze) maßgeblich sei (siehe Bewertungsgutachten - Anmerkung: In diesem Gutachten wurde ein positiver Verkehrswert in Höhe von 1.851.800,00 Euro ausgewiesen).

Laut Rz 3860 o komme es zu keiner Nachversteuerung der vom Einbringenden in Anspruch genommenen Eigenkapitalbegünstigungen; wie auch, die Begünstigung sei der GmbH fremd und der Einbringende habe in diesem Jahr kein Kapital mehr. So werde auch UmgrStR 1267 a interpretiert.

Behebungen zulasten eines Verrechnungskontos in der GmbH würden einen Geschäftsfall mit diesem Unternehmen darstellen, egal ob eine Verbindlichkeit begründet oder ein Guthaben abgeschöpft würde. Unter welcher Voraussetzung eine "Entnahme" zulasten des nicht mehr existenten Kapitals überhaupt zustande kommen könnte, so wie die Verfasser der Richtlinien dies im Konjunktiv für möglich erachten würden, bleibe bei den hier gegebenen Fakten verborgen.

§ 11a Abs. 5 EStG 1988 sage außerdem unmissverständlich, dass im Falle der Übertragung eines Betriebes die Nachversteuerung beim Rechtsnachfolger vorzunehmen sei, insoweit es zu einer Buchwertfortführung komme, was bei diesem Umgründungsvorgang de facto gegeben sei. Es werde wiederum EStR 3860 o schlagend.

10. Mit **Vorlagebericht** vom 13. Juli 2011 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

11. Mit BGBl I 51/2012 (**Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012**) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser

Behörde anhängigen Verfahren ging auf das **Bundesfinanzgericht** über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Streitpunkt:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war die Berechtigung zur Nachversteuerung von in den Vorjahren gemäß § 11a EStG 1988 begünstigt besteuerten Gewinnen beim Einbringenden im Zusammenhang mit einer Umgründung gemäß Art. III UmgrStG (Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH) strittig.

II) Sachverhalt:

Aus dem dargestellten Verfahrensablauf ergibt sich folgender für die rechtliche Beurteilung relevante Sachverhalt:

Der Bf betrieb ein Einzelunternehmen. Einen Teil der daraus erwirtschafteten Gewinne der Jahre 2004 und 2005 (jährlich jeweils 100.000,00 Euro) versteuerte er gemäß § 11a EStG 1988 mit dem begünstigten Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 (Hälftesteuersatz).

Mit Einbringungsvertrag vom 26. September 2006 brachte er sein Einzelunternehmen mit einem positiven Verkehrswert rückwirkend per 1. Jänner 2006 in die neu gegründete F GmbH ein. Die Einbringung erfolgte gemäß Art. III UmgrStG unter Fortführung der steuerlich maßgeblichen Buchwerte.

Als Einbringungsstichtag war im Einbringungsvertrag der 1. Jänner 2006 ausgewiesen. Im Rahmen der maßgeblichen Einbringungsbilanz zum 1.1.2006 wurden Entnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von 486.738,19 Euro als Passivpost "Verrechnungsverb. § 16 (5) 1 UmgrStG" ausgewiesen. Dabei handelte es sich um Entnahmen des Bf's in jener Höhe des früheren Eigenkapitals, das für die Kapitalausstattung der GmbH nicht nötig gewesen war. Weiters wurden die betrieblich genutzten Teile der Liegenschaft in Adr1, wurden durch Nichtaufnahme in der Einbringungsbilanz zurückbehalten und in das Privatvermögen entnommen.

Im Gefolge einer Außenprüfung führte das Finanzamt die gemäß § 11a EStG 1988 begünstigt besteuerten Gewinne der Jahre 2004 und 2005 (in Summe 200.000,00 Euro) im Einkommensteuerbescheid 2006 beim Bf (= Einbringendem) einer Nachversteuerung

mit dem Häftesteuersatz zu, da es die im Zusammenhang mit der Umgründung erfolgten Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG als solche im Sinne des § 11a Abs. 3 EStG 1988 wertete.

Nach Ansicht des Bf's war eine solche Nachversteuerung nicht zulässig, weshalb er gegen diesen Bescheid Beschwerde erhob.

III) Beweiswürdigung:

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage.

Der Einbringungsstichtag 1.1.2006 ist eindeutig dem Punkt 4. des Einbringungsvertrages vom 26.9.2006 zu entnehmen.

Höhe und Art der Entnahmen ergeben sich aus der dem Einbringungsvertrag als Beilage 1 angefügten Einbringungsbilanz zum 1.1.2006, in der unter dem Posten Verbindlichkeiten u.a. eine "Verrechnungsverb. § 16 (5) 1 UmgrStG" in Höhe von 486.738,19 Euro ausgewiesen ist. Der steuerliche Vertreter des Bf's hatte das Konto in seinem Schreiben vom 28.12.2010 mit "Umgründungsverbindlichkeiten gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG" bezeichnet und ausgeführt, dass das frühere Eigenkapital des Unternehmers, soweit es nicht für die Kapitalausstattung der GmbH nötig gewesen sei, diesem Konto gutgeschrieben worden sei. Aufgrund des Hinweises der Einbringungsbilanz war von baren Entnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG auszugehen. Insgesamt hatte der Bf durch Ausweis des Betrages von 486.738,19 Euro als Passivpost gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in der Einbringungsbilanz die Entnahmen in diesem Ausmaß dokumentiert und ergab sich die Entnahme der ehemals betrieblich genutzten Liegenschaftsteile durch Nichtansatz in der Einbringungsbilanz gemäß § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG.

Auch in seiner Beschwerdeschrift (= ehemalige Berufungsschrift) bzw. seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers bestritt der Bf weder das Vorliegen begünstigt besteuelter Gewinne in den Jahren 2004 und 2005 in Höhe von jeweils 100.000,00 Euro (siehe Einkommensteuerbescheid 2004 vom 5.12.2005 und Einkommensteuerbescheid 2005 vom 21.8.2006) noch die Entnahmen in Höhe von 486.738,19 Euro bzw. die Entnahme der betrieblich genutzten Teile der Liegenschaft. Einwendungen wurden lediglich gegen die entsprechende rechtliche Würdigung erhoben.

IV) Rechtliche Beurteilung:

1. Rechtliche Grundlagen:

Gemäß **§ 11a Abs. 1 EStG 1988** in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung *können natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals,*

höchstens jedoch 100.000,00 Euro, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich dabei 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.

Nach § 11a Abs. 3 EStG 1988 ist insoweit eine Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 vorzunehmen, als in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital sinkt. 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.

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

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 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).

§ 14 UmgrStG in der für den beschwerdegegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung lautet folgendermaßen:

" (1) Bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben endet für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Das gilt auch für einzubringende Kapitalanteile. Bei einzubringenden internationalen Schachtelbeteiligungen kommt die zeitliche Beschränkung des § 10 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht zur Anwendung.

(2) Die Einkünfte des Einbringenden sind hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre."

Gemäß § 15 UmgrStG ist bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist. Die Einbringungsbilanz ist dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzulegen. Die Einbringungsbilanz kann entfallen, wenn die steuerlich maßgeblichen Werte und das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag beschrieben werden.

§ 16 Abs. 5 UmgrStG idF BGBl I 161/2005 (anwendbar auf Umgründungen, bei denen die Beschlüsse oder Verträge nach dem 31. Jänner 2006 bei dem zuständigen Firmenbuchgericht zur Eintragung angemeldet oder bei dem zuständigen Finanzamt gemeldet werden - siehe Z 11 des 3. Teiles des UmgrStG) lautet folgendermaßen:

" Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:

1. Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können 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.

2. Neben der in Z 1 genannten Passivpost kann eine weitere Passivpost für vorbehaltene Entnahmen in folgender Weise gebildet werden:

- Auszugehen ist vom positiven Verkehrswert am Einbringungsstichtag (§ 12 Abs. 1).*
- Sämtliche Veränderungen auf Grund der Inanspruchnahme der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 und der nicht nach Z 1 rückbezogenen Entnahmen sind zu berücksichtigen, sofern diese Veränderungen insgesamt zu einer Verminderung des Verkehrswertes führen.*
- Der sich danach ergebende Betrag ist höchstens in Höhe von 50% anzusetzen.*

3. Bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages können vorhandene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einschließlich mit ihnen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital und vorhandene Verbindlichkeiten zurückbehalten werden. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Wirtschaftsgütern und Fremdkapital ist jedenfalls nicht mehr gegeben, wenn die Wirtschaftsgüter am Einbringungsstichtag bereits länger als sieben Wirtschaftsjahre durchgehend dem Anlagevermögen zuzuordnen waren. Das Zurückbehalten gilt durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigte Entnahme beziehungsweise Einlage, sofern der Vorgang nicht unter Z 4 fällt.

4. Wirtschaftsgüter und mit diesen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital können im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt. Einbringende unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Körperschaften können Wirtschaftsgüter und mit ihnen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital auch dann zurückbehalten, wenn ein Betrieb nicht verbleibt. Ein unmittelbarer Zusammenhang ist jedenfalls nicht mehr gegeben, wenn die Wirtschaftsgüter am Einbringungsstichtag bereits länger als sieben Wirtschaftsjahre durchgehend dem Betrieb zuzuordnen waren.

5. Gewinnausschüttungen einbringender Körperschaften, Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und die Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 in dem in Z 1 genannten Zeitraum können auf das einzubringende Vermögen bezogen werden."

2. Erwägungen:

2.1. Allgemeines:

2.1.1. Der Unabhängige Finanzsenat hat gestützt auf die herrschende Literaturmeinung bereits in mehreren Entscheidungen die Auffassung vertreten, dass Entnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 1 und 2 UmgrStG auf Grund ihrer Rückwirkung auf den Einbringungsstichtag als Entnahmen im Sinne des § 11a EStG 1988 zu werten sind (vgl. ua. UFS 1.3.2012, RV/0046-S/11; UFS 19.1.2012, RV/0334-F/09 unter Verweis auf UFS 9.6.2010, RV/0301-G/09 und UFS 23.4.2009, RV/0123-I/09, UFS 29.1.2010, RV/3683-W/08; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2014, § 11a Rz 37; Bruckner in König/Schwarzinger, Körperschaften im Steuerrecht, 2004, 115; Heiderer, taxlex 2005, 556; Heinrich in Doralt, EStG¹², § 11a Tz 67; Fuherr in Kofler, UmgrStG³, 2014, § 14 Rz 19a).

2.1.2. Dies hat auch der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis **VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029**, betreffend unbare Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG idF vor Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 2005, BGBl I 161/2005, bestätigt, wenn er explizit darauf hinwies, *dass sich aus den Bestimmungen der § 4 Abs. 1 EStG 1988 und § 11a EStG 1988 iVm § 14 UmgrStG und § 16 Abs. 5 UmgrStG ergebe, dass unbare Entnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 UmgrStG dem Einbringenden als Entnahmen zuzurechnen seien. Das Gesetz spreche ausdrücklich davon, dass der entsprechende Betrag als "entnommen" gelte. Die durch § 16 Abs. 5 UmgrStG ermöglichte Minderung des Betriebsvermögens habe eine außerbetriebliche Veranlassung.*

§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG stelle eine Eigenkapitalentziehungsmöglichkeit besonderer Art dar. Bereits das Einstellen der Passivpost nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG bewirke die Entnahme und damit das Absinken des Eigenkapitals. Die spätere Tilgung dieser Passivpost aus Aktiva des Betriebsvermögens lasse hingegen den Eigenkapitalstand unberührt. Es entspreche dem Gesetz, dass die belangte Behörde die Entnahme zum Ansatz gebracht habe. Gerade im Hinblick auf den Zweck der Regelung des § 11a EStG 1988 (= Förderung der Eigenkapitalbildung) müsse sich die gezielte Eigenkapitalentziehung nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG als schädlich erweisen.

Wenn auch in § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG idF BGBl I 161/2005 ein expliziter Hinweis darauf, dass der Endbetrag am Einbringungsstichtag als entnommen gelte, weggefallen ist, so haben die obigen Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zur Entnahmeeigenschaft des Einstellens einer Passivpost in der Einbringungsbilanz weiterhin uneingeschränkte Geltung. Dies ergibt sich einerseits eindeutig aus den Gesetzesmaterialien, wonach durch die "Änderung von Abs. 5 Z 2 die Möglichkeit der rückwirkenden Verminderung des einzubringenden Vermögens im Wege einer vorbehaltenen (unbaren) Entnahme"

lediglich im Hinblick auf die Vereinfachung der Berechnungstechnik, die Begrenzung der Bildung der Passivpost mit 50% des positiven Verkehrswertes und die Einschränkung des Instituts der "unbaren" Entnahmen auf natürliche Personen geändert werden sollte, die Entnahmeeigenschaft aber in keinsten Weise in Frage gestellt wurde (siehe RV 1187 BlgNR XXII. GP, 17). Andererseits wird auch im Umgründungssteuergesetz an anderer Stelle (zB § 18 Abs. 2 UmgrStG) auf die rückwirkenden "Entnahmen" gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG Bezug genommen.

Auch vorbehaltene Entnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2005 können sohin zu einem Eigenkapitalabfall im Sinne des § 11a EStG 1988 führen (in diesem Sinne auch UFS 9.6.2010, RV/0301-G/09, unter Verweis auf *Sulz*, UFSjournal 2009, 271).

2.1.3. Wenn nun aber das Höchstgericht im zitierten Erkenntnis vom 24.2.2011 selbst die Einstellung einer Passivpost im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG als Entnahme im Sinne des § 11a Abs. 1 EStG 1988 beurteilt und deren Wirkung auf den Einbringungsstichtag rückbezogen hat, muss dies umso mehr für die Rückbeziehung von im Rückwirkungszeitraum tatsächlich erfolgten Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG gelten. Beide verringern das Eigenkapital in dem Jahr, in das der Einbringungsstichtag fällt (siehe UFS 1.3.2012, RV/0046-S/11). Gleiches gilt für Entnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG.

2.1.4. Die für diese rückwirkenden Entnahmen gebildete Passivpost ist in der gemäß § 15 UmgrStG zum Einbringungsstichtag zu erstellenden **Einbringungsbilanz**, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist, auszuweisen. Durch den Ansatz der **Passivpost (Verbindlichkeit)** in der Einbringungsbilanz erfolgt die steuerliche Rückbeziehung auf den Einbringungsstichtag, sodass der Buch- und Verkehrswert des Einbringungsvermögens bereits zum Einbringungsstichtag um die Entnahme vermindert wird (*Furherr in Kofler*, UmgrStG³, 2014, § 16 Rz 122).

2.1.5. Gemäß **§ 16 Abs. 5 Z 1 letzter Satz UmgrStG** gelten die entsprechenden Entnahmen als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen berücksichtigt werden.

Ebenso gilt das Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz gemäß **§ 16 Abs. 5 Z 3 letzter Satz** als eine mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigte Entnahme.

Somit gelten sämtliche Entnahmen, unabhängig davon, ob es sich um solche gemäß § 16 Abs. 5 Z 1, 2 oder 3 UmgrStG handelt, als **mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt**.

2.1.6. Gemäß **§ 14 Abs. 1 UmgrStG** endet bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben für das einzubringende Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit

dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

Die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens sind gemäß **§ 14 Abs. 2 UmgrStG** so zu ermitteln, als ob der **Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages** erfolgt wäre.

Dies bedeutet aber zweifellos, dass sich die Vermögenszurechnung wie auch die Einkünftezurechnung erst mit Ablauf des Einbringungsstichtages ändern.

Entnahmen, die gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG auf den Einbringungsstichtag zurückbezogen werden, sind daher dem Einbringenden mit diesem Zeitpunkt (= Ablauf des Einbringungsstichtages) zuzurechnen. Sie führen zu einer – letzten – Nachversteuerung (für eine bereits in Anspruch genommene Begünstigung in den Vorjahren) oder zur Kürzung/zum gänzlichen Wegfall der Begünstigung des § 11a EStG 1988 im Veranlagungsjahr, in das der Einbringungsstichtag fällt (UFS 29.1.2010, RV/3638-W/08 und die dort zitierte Literatur).

2.1.7. Dass durch das Einstellen einer Passivpost für Entnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 UmgrStG das Eigenkapital absinke und dies noch dem Einbringenden zuzurechnen sei, hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem oben zitierten Erkenntnis VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029, dezidiert ausgesprochen.

2.1.8. Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG können sohin beim Einbringenden zu einer Nachversteuerung gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 führen und zwar in dem Veranlagungsjahr, in das der Einbringungsstichtag fällt (vgl. UFS 19.1.2012, RV/0334-F/09 mit weiteren Zitaten).

2.2. Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies Folgendes:

2.2.1. Im gegenständlichen Fall hatte der Bf im Zusammenhang mit den Gewinnen der beiden Vorjahre eine begünstigte Besteuerung gemäß § 11a EStG 1988 im Ausmaß von insgesamt 200.000,00 Euro geltend gemacht.

In der Einbringungsbilanz zum 1.1.2006 wurde eine Passivpost für Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von 486.738,19 Euro ausgewiesen (*"Verrechnungsverb. § 16 (5) 1 UmgrStG"*). Daneben wurden ehemals betrieblich genutzte Liegenschaftsteile durch Nichtansatz in der Einbringungsbilanz zurückbehalten.

Einbringungsstichtag war nach dem Vertragswortlaut des Einbringungsvertrages vom 26.9.2006 unbestrittenermaßen der **1. Jänner 2006**.

2.2.2. Gemäß § 14 Abs. 2 UmgrStG erfolgt der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages.

Auch in Punkt 4. des Einbringungsvertrages vom 26.09.2006 wird explizit darauf hingewiesen, *dass der Übergang aller Aktiven und Passiven, Rechte und Verbindlichkeiten des eingebrachten Einzelunternehmens auf die übernehmende F GmbH mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolge.*

Das Absinken des Kapitalkontos durch die Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG bzw. der **Vermögensübergang** wurden sohin erst **mit Ablauf des 1. Jänner 2006** (= Einbringungsstichtag) bewirkt; der Gewinn wurde nicht – wie in der Beschwerdeschrift behauptet – im nächsten Kalenderjahr, sondern richtigerweise im Jahr 2006 erfasst. Der Nachversteuerungstatbestand wurde damit mit Ablauf des Einbringungsstichtages noch beim Einbringenden gesetzt, sodass eine Nachversteuerung beim Rechtsnachfolger gemäß § 11a Abs. 5 EStG 1988 nicht mehr zum Tragen kommen konnte. Eine exzessive Auslegung des § 11a Abs. 3 EStG 1988 kann darin nicht erkannt werden.

2.2.3. Hinsichtlich des Einwandes des Bf's, dass eine Umgründung laut EStR einer Betriebsaufgabe gleichzuhalten sei, ist auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029, zu verweisen, wonach ein solcher Fall aufgrund des gegebenen Sachverhalts nicht zu beurteilen gewesen sei. Es könne daher dahingestellt bleiben, ob bei einer Betriebsveräußerung die Nachversteuerungsregelung des § 11a Abs. 3 EStG 1988 anzuwenden wäre.

Auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war nicht eine Betriebsaufgabe zu beurteilen, sondern ein Einbringungsverfahren gemäß Art. III UmgrStG.

2.2.4. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Einkommensteuerrichtlinien - wie sich schon aus deren Einleitung ergibt - als bloße Verwaltungsanweisung lediglich einen Auslegungsbehelf darstellen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.2.2007, 2002/14/0140; VwGH 23.11.2011, 2009/13/0041) vermögen Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen. Bei den Einkommensteuerrichtlinien 2000 handelt es sich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den Verwaltungsgerichtshof maßgebliche Rechtsquelle (in diesem Sinne auch wiederum VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029). Gleiches gilt auch für das Bundesfinanzgericht, das sich in seinen Erkenntnissen an der geltenden Gesetzeslage bzw. bei deren Auslegung vor allem an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu orientieren hat.

2.2.5. Ebenso vermögen auch die in Rz 3860 m und o EStR, auf deren Interpretation sich der Bf hinsichtlich der Vorgangsweise bei Umgründungen berufen hat, keine Bindungswirkung im Rahmen der Rechtsanwendung durch das Bundesfinanzgericht zu vermitteln, wobei in diesem Zusammenhang aber darauf hinzuweisen ist, dass auch nach Rz 3860 o EStR 2000 Entnahmen (einschließlich vorbehaltener Entnahmen gemäß Art. III UmgrStG) und Einlagen im Rückwirkungszeitraum (§ 16 Abs. 5 UmgrStG) dem Einbringenden zuzurechnen sind. Derartige Entnahmen könnten daher zu einer eigenkapitalabfallbedingten (letzten) Nachversteuerung in jenem Wirtschaftsjahr führen, das mit dem Umgründungsstichtag endet (= im gegenständlichen Fall Rumpfwirtschaftsjahr 2006).

2.2.6. Der Einwand des Bf's, dass ihm bei Berücksichtigung des Firmenwertes ein weiterer Betrag zur Entnahme zur Verfügung gestanden wäre, vermag eine Nachversteuerung der Gewinne der Vorjahre bis zur Höhe der in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen

Entnahmen nach § 16 Abs. 5 UmgrStG ebenfalls nicht zu verhindern, da der Bf die Umgründungsverbindlichkeiten gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG in der Einbringungsbilanz explizit mit dem Betrag von 486.738,19 Euro ausgewiesen hat und dem Ausweis der Passivpost in der Einbringungsbilanz grundsätzlich Bindungswirkung zukommt (*Furherr in Kofler*, UmgrStG³, § 16 Rz 94).

2.2.7. Aufgrund obiger Ausführungen kann in der Nachversteuerung der begünstigt besteuerten Gewinne aus den Vorjahren gemäß § 11a EStG 1988 im Ausmaß von 200.000,00 Euro beim Einbringenden unter Anwendung des begünstigten Steuersatzes keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Das Beschwerdebegehren war daher als unbegründet abzuweisen.

V) Zum Abspruch über die Revision:

Gemäß **Art. 133 Abs. 4 B-VG** ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil zur beschwerdegegenständlichen Problematik eine einheitliche UFS-Entscheidungspraxis vorliegt (siehe zB UFS 19.1.2012, RV/0334-F/09; UFS 9.6.2010, RV/0301-G/09), die auch bereits vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt wurde (VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029).

Linz, am 24. September 2014