

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. über die Beschwerde des Bf, vertreten durch Lang Kurz Pollross & Partner, Hauptplatz 9/2/3, 2700 Wiener Neustadt, vom 21.02.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 08.02.2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der Einkommensteuerbescheid vom 08.02.2013 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) bezieht ua Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Im **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011** vom 8.2.2013 nahm das Finanzamt eine Nachversteuerung gemäß § 11a EStG in Höhe von 14.717,72 €, das sind 23,46% (begünstigter Steuersatz im Jahr 2007) des Eigenkapitalabfalles, vor. Dazu wurde begründend ausgeführt, dass im Jahr 2011 ein Eigenkapitalabfall in Höhe von 62.735,36 € erfolgte.

2. In der **Berufung** vom 21.2.2013 wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass es bei der Erstellung der Bilanz und der Steuererklärung 2011 irrtümlich zu Fehlbuchungen gekommen sei. Privatentnahmen seien in voller Höhe gebucht worden, die dazugehörigen Privateinlagen in Form von Sparbüchern seien hingegen nicht in der Bilanz dargestellt worden. Bei der beiliegenden berichtigten Bilanz 2011 ergebe sich somit kein Eigenkapitalabfall, sondern ein geringfügiger Eigenkapitalanstieg.

Der Berufung wurden Sparbuchkopien beigelegt.

3. Die abweisende **Berufungsvorentscheidung** vom 7.5.2013 wurde vom Finanzamt dahingehende begründet, dass nur betriebsnotwendige Einlagen der Begünstigung

zugänglich seien. Eine Geldeinlage sei betriebsnotwendig, wenn sie entweder zur Deckung eines konkreten Kapitalbedarfs aus Anlass konkreter betrieblicher Aufwendungen diene, welche andernfalls mit Fremdmitteln finanziert werden müssten, oder wenn betriebliches Fremdkapital durch Eigenkapital ersetzt werden soll, weil für die Bedienung der betrieblichen Bankverbindlichkeiten keine ausreichenden liquiden Mittel vorhanden gewesen seien. Dies sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

4. Im **Antrag auf Vorlage der Berufung** vom 5.6.2013 ergänzte der steuerliche Vertreter, dass der Bf am 30.11.2011 Sparbücher in Höhe von 62.995,49 € in den Betrieb eingelebt und am selben Tag eine entsprechende Privateinnahme getätigkt habe. Obwohl der Bf die Sparbuchkopien am 30.11.2011 mit dem Vermerk „Privateinlagen“ in die Buchhaltungsunterlagen gegeben habe, seien im Jahr 2012 bei der Erstellung der Jahresbuchhaltung und der Bilanz die Privatentnahmen, aber irrtümlich nicht die Sparbücher verbucht worden.

Gemäß den EStR Rz 3860e bestehen keine Bedenken, eine Entnahme insoweit unberücksichtigt zu lassen, als der Entnahme eine Einlage gegenüberstehe, die innerhalb von zehn Tagen vor oder nach der Entnahme erfolge. Voraussetzung sei, dass beide Vorgänge im selben Wirtschaftsjahr stattfinden. Soweit die Einlage die Entnahme neutralisiere, seien beide Vorgänge für die Anwendung des § 11a EStG 1988 unberücksichtigt zu lassen.

5. Mit E-Mail vom 4.7.2013 übermittelte der steuerliche Vertreter an das Finanzamt das Privatkonto, auf dem ua. mit Datum 30.11.2011 „Sparbuch Wels“ mit 62.995,49 € als Einlage und „Privat“ mit 155.000 € als Entnahme aufscheint. Insgesamt sind im Jahr 2011 Entnahmen in Höhe von 239.217,59 € und Einlagen von 69.709,52 € (Saldo 169.508,07) ersichtlich.

6. In einem weiteren E-Mail vom 10.2.2014 verwies der steuerliche Vertreter auf eine Information des BMF vom 18.12.2013, wonach eine Nachversteuerung nach § 11a Abs. 3 EStG 1988 nur dann zu erfolgen habe, wenn der Kapitalstand des Jahres 2009 unterschritten wird. Selbst wenn man im gegenständlichen Fall zur Ansicht käme, dass im Jahr 2011 ein Kapitalabfall stattgefunden habe, sei jedenfalls der Kapitalstand des Jahres 2009 nicht unterschritten worden und komme es aus diesem Grund zu keiner Nachversteuerung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Bf bezieht u.a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit, er ermittelt den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Im Jahr 2007 wurde ein Betrag von 100.000 € als nicht entnommener Gewinn iSd § 11a EStG mit dem begünstigten Steuersatz von 23,46% versteuert. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 nahm das Finanzamt in Höhe eines Eigenkapitalabfalls von 62.735,36 € eine Nachversteuerung gemäß § 11a Abs. 3 EStG in der damals geltenden Fassung vor. Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens reichte der steuerliche Vertreter des Bf eine berichtigte Bilanz, die zum 31.12.2011 eine

geringfügige Erhöhung des Eigenkapitalstandes gegenüber dem Vorjahr auswies, sowie eine berichtigte Einkommensteuererklärung für 2011 ein. Die Berichtigung begründete der steuerliche Vertreter damit, dass bei Erstellung der Bilanz die Entnahmen von 155.000 €, aber irrtümlich nicht die am selben Tag getätigten Privateinlagen in Form von Sparbüchern in Höhe von 62.995,49 € verbucht worden waren.

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass die in der berichtigten Bilanz enthaltenen Privateinlagen von 62.995,49 € infolge fehlender Betriebsnotwendigkeit nicht anzuerkennen sind.

Den im Steuerakt abgehefteten Bilanzen kann jeweils folgender Eigenkapitalstand entnommen werden:

31.12.2009: 465.766,25 €

31.12.2010: 529.616,99 €

31.12.2011: 466.881,63 € (berichtet auf 529.877,05 €)

Rechtslage:

Gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 konnten für die Jahre 2004 bis 2009 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 €, begünstigt versteuern. 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.

§ 11a Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 24/2007: „*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.“*

§ 11a Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 105/2014, in Kraft getreten am 30.12.2014: „*Sinkt in einem Wirtschaftsjahr innerhalb von sieben Veranlagungsjahren nach der letztmaligen Inanspruchnahme der Begünstigung in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist insoweit eine Nachversteuerung des begünstigten Betrages des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen. Dabei gilt:*

1. Eine Nachversteuerung unterbleibt insoweit, als sie gedeckt ist in

- a) begünstigt besteuerten Beträgen ab dem achten Jahr nach Inanspruchnahme der Begünstigung sowie
- b) Eigenkapitalzuwächsen, die den Veranlagungszeiträumen 2010 bis 2015 zuzurechnen sind.

Beträge nach lit. a bzw. b können nur einmal zum Unterbleiben der Nachversteuerung führen.

2. 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.“

Gemäß § 124b Z 263 EStG 1988 ist § 11a Abs. 3 EStG idF BGBl. I Nr. 105/2014 erstmals bei der Veranlagung für das Jahr 2011 anzuwenden.

Erwägungen:

Strittig ist, ob das Eigenkapital im Jahr 2011 gesunken ist und ob in diesem Fall eine Nachversteuerung in Höhe des Eigenkapitalabfalles zu erfolgen hat.

Zur Zulässigkeit der angestrebten Bilanzberichtigung durch nachträglich eingebuchte Sparbücher ist festzustellen, dass Sparbücher, die wie im vorliegenden Fall aus Privatmitteln angelegt wurden, als gewillkürtes Betriebsvermögen gelten, wenn sie ohne betriebsbedingte Erfordernisse dem Betrieb zugeführt werden (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 4 Tz 49*). Betriebsbedingte Erfordernisse sind vom Bf nicht aufgezeigt worden. Den begründeten Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, wonach der Einlage der Sparbücher keine Betriebsnotwendigkeit attestiert werden kann, ist der Bf nicht entgegengetreten.

Eine erst im Zuge der Abschlussarbeiten erfolgte rückwirkende Verbuchung von Wirtschaftsgütern des gewillkürten Betriebsvermögens ist jedenfalls nicht anzuerkennen (VwGH 14.1.86, 84/14/0038). Darüber hinaus ist nur für § 5-Ermittler die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen überhaupt zulässig. Der Bf bezieht Einkünfte aus selbständiger Arbeit und ermittelt den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. § 5 EStG 1988 ist ausschließlich auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuwenden.

Soweit der Bf auf die Einkommensteuerrichtlinien Bezug nimmt, ist im Übrigen darauf zu verweisen, dass Richtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine allgemein verbindliche Rechtsquelle darstellen und damit auch kein subjektives Recht begründen können. Die in den EStR 2000 Rz 3860e angesprochene Neutralisation von Entnahmen durch in zeitlicher Nähe getätigte Einlagen lässt sich in dieser Form aus dem Gesetz nicht ableiten.

Aus all dem folgt, dass die Aufnahme der gegenständlichen Sparbücher in das Betriebsvermögen nicht zulässig war.

Das Finanzamt ist daher zu Recht von einem Eigenkapitalabfall von 62.735,36 € ausgegangen. Da die am 30.12.2014 in Kraft getretene Regelung des § 11a Abs. 3 EStG 1988 idF des 2. Abgabenänderungsgesetzes 2014 rückwirkend ab der Veranlagung für

2011 gilt und im vorliegenden Fall anzuwenden ist, hat allerdings keine Nachversteuerung für das Jahr 2011 stattzufinden.

Nach den erläuternde Bemerkungen der Regierungsvorlage zum 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 soll die Änderung des § 11a Abs. 3 EStG 1988 gesetzlich klarstellen, dass eine Nachversteuerung für jene Beträge unterbleibt, die nach dem Auslaufen der Begünstigung, somit ab 2010, nach Maßgabe des § 11a Abs. 1 der begünstigten Besteuerung zugänglich wären, aber nicht mehr begünstigt sind. Dies bewirkt im Ergebnis, dass diese nicht mehr begünstigten Beträge in diesem Sinn erstmalig ab 2011 "nachversteuerungsfrei entnommen werden" können (Z 1 lit. b). Soweit die Beträge in einem Vorjahr die Nachversteuerung unterdrückt haben, stehen sie in den Folgejahren nicht mehr zur Verfügung.

Im vorliegenden Fall erfolgte im Jahr 2010 ein Anstieg des Eigenkapitals um 63.850,74 €, sodass der gegenständliche Eigenkapitalabfall von 62.735,36 € zum 31.12.2011 jedenfalls in den Eigenkapitalzuwachsen 2010 gedeckt ist.

Eine Nachversteuerung im Jahr 2011 unterbleibt und der Beschwerde ist in Hinblick auf die geänderte Rechtslage Folge zu geben.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz ergibt.

Wien, am 15. April 2015