



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.M., vertreten durch die Dr. Messing Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsgesellschaft mbH, 6020 Innsbruck, Andreas Hofer Straße 5, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer hat im Rahmen seines Einzelunternehmens in den Jahren 2004 bis 2007 für Beträge in Höhe von 25.339,00 € (2004), 4.660,15 € (2005), 8.613,08 € (2006) und 64.041,38 € (2007) die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11a EStG 1988 geltend gemacht.

Mit Einbringungsvertrag vom 18. September 2008 wurde das Einzelunternehmen rückwirkend zum 1. Jänner 2008 gemäß Art. III UmgrStG in die neu gegründete M-GmbH eingebracht. In der "Schlussbilanz zum 31. Dezember 2007 vor Einbringung" wurden unter der Bezeichnung "Passivpost Einbringung § 16 Abs. 5 UmgrStG" sonstige Verbindlichkeiten in Höhe von 179.260,04 € ausgewiesen.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wurden die in den Jahren 2004 bis 2007 begünstigt besteuerten Beträge gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 mit dem jeweiligen Hälfte-

steuersatz nachversteuert. Begründend wurde ausgeführt, dass die anlässlich der Einbringung der Einzelfirma zum 1. Jänner 2008 verbuchten Entnahmen in Höhe von 179.260,00 € zu einer eigenkapitalabfallbedingten (letzten) Nachversteuerung in jenem Wirtschaftsjahr führten, das mit dem Umgründungstichtag ende.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde zusammengefasst vorgebracht, dass das Einzelunternehmen im Jahr 2008 nicht mehr bestanden habe, sodass es bei diesem auch nicht mehr zu einem Eigenkapitalabfall habe kommen können und der Nachversteuerungstatbestand des § 11a EStG 1988 folglich nicht zur Anwendung kommen könne.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt darauf hinwies, dass im Rückwirkungszeitraum getätigte (Bar)Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG oder vorbehaltene Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung führten, da diese Entnahmen dem Einbringenden zuzurechnen seien und mit dem Ablauf des Einbringungstichtages (1. Jänner 2008) als getätigt gälten, sodass auch die Nachversteuerung im Jahr 2008 zu erfolgen gehabt habe, wurde ohne weitere Begründung die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 11a Abs. 1 EStG 1988](#) in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung konnten 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 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich dabei aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt.

Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist nach § 11a Abs. 3 leg. cit. insoweit eine Nachversteuerung vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs. 1 begünstigt besteuert worden ist und zwar mit dem Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung.

Gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung kann bei der Einbringung von Betrieben das nach [§ 14 Abs. 1 UmgrStG](#) anzusetzende Vermögen des Einbringenden ua. dahingehend verändert werden, dass im Rückwirkungszeitraum getätigte Ent-

nahmen und Einlagen zurückbezogen werden, wobei diese Vorgänge als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt gelten, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden (Z 1) bzw. daneben eine weitere Passivpost für vorbehaltene Entnahmen gebildet wird (Z 2).

Der Unabhängige Finanzsenat hat gestützt auch 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 und damit beim Einbringenden das Ausmaß des begünstigt zu steuernden Gewinnes mindern (vgl. ua. UFS 9.6.2010, RV/0301-G/09 unter Verweis auf UFS 23.4.2009, RV/0123-I/09; UFS 29.1.2010, RV/3683-W/08; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2010, § 11a Rz 37; Bruckner in König/Schwarzingger, Körperschaften im Steuerrecht, 2004, 115; Heiderer, taxlex 2005, 556; Heinrich in Doralt, EStG, § 11a Tz 67). Dies hat zwischenzeitig auch der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 24. 2.2011, 2011/15/0029, betreffend unbare Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG idF vor Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 2005, [BGBl. I Nr. 161/2005](#), bestätigt.

Damit aber können auf den Einbringungsstichtag zurückbezogene Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG beim Einbringenden auch zu einer Nachversteuerung gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 führen und zwar in dem Veranlagungsjahr, in das der Einbringungsstichtag fällt (vgl. UFS 29.1.2010, RV/3683-W/08, mwN; ebenso Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2011, § 11a Tz 37, mwN). Dies ergibt sich zum einen bereits aus § 16 Abs. 5 Z 1 letzter Satz UmgrStG, wonach zurückbezogene Entnahmen als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt gelten, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen berücksichtigt werden. Entnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 UmgrStG sind daher dem Einbringenden mit diesem Zeitpunkt zuzurechnen.

Zudem endet gemäß [§ 14 Abs. 1 UmgrStG](#) 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. Gemäß [§ 14 Abs. 2 UmgrStG](#) sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.

Daraus ergibt sich in unzweifelhafter Weise, dass sich die Vermögenszurechnung wie auch die Einkünftezurechnung erst mit Ablauf des Einbringungsstichtages ändert. Einbringungsstichtag ist nach dem Vertragswortlaut und von der steuerlichen Vertretung unbestritten der 1. Jänner

2008. Mit dem Einwand, das Einzelunternehmen habe im Jahr 2008 nicht mehr bestanden, war für den Berufungsführer damit nichts zu gewinnen, ist der Vermögensübergang mit den steuerrechtlichen Folgen doch erst mit Ablauf dieses Tages erfolgt.

Zusammengefasst gelten die als Passivpost ausgewiesen Entnahmen beim Einbringenden als mit Ablauf des 1. Jänner 2008 getätigt und wurde somit auch der Eigenkapitalabfall beim Einbringenden mit Ablauf dieses Tages bewirkt. Die (der Höhe nach unbestrittene) Nachversteuerung im Jahr 2008 erweist sich damit als rechte und war der Berufung daher ein Erfolg zu versagen.

Feldkirch, am 19. Jänner 2012