



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 14. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 30. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber wurde entsprechend seiner elektronischen Abgabenerklärung vom 23. November 2005, in welcher auch beantragt wurde € 92.487,44 gemäß [§ 11a EStG 1988](#) (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) begünstigt zu besteuern, mit dem am 25. November 2005 erstellten Einkommensteuerbescheid 2004 antragsgemäß veranlagt.

Nach der erfolgten abgabenbehördlichen Außenprüfung hielt der Prüfer im gemäß [§ 150 BAO](#) erstellten Bericht unter anderem folgendes fest (Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung):

*„Tz 2 Rücklage gern. [§ 11a EStG 1988](#) Überentnahmen bei Einzelunternehmen im Jahr 2004*

#### *Sachverhaltsdarstellung*

*In der Einkommensteuererklärung 2004 wurde durch den Berufungswerber der Halbesteuersatz gemäß [§ 11a EStG 1988](#) für einen Betrag von € 92.487,44 beansprucht. Dem Jahresgewinn von € 188.093,44 standen Entnahmen in der Höhe von € 95.606,00 gegenüber, der Differenzbetrag wurde der begünstigten Besteuerung unterzogen. Das*

Einzelunternehmen des Berufungswerbers wurde zum Stichtag 1. Januar 2005 gemäß [Art. III UmgrStG](#) (Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991) in die nach dem Berufungswerber benannte GmbH eingebracht. In der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2004 wurden unbare Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) in der Höhe von € 250.000,00 als Verbindlichkeit angesetzt. Aufgrund des Überganges auf die Gewinnermittlung gemäß [§ 5 EStG 1988](#) erfolgte in der GmbH die steuerneutrale Aufwertung des Grund und Bodens auf einen Wert von € 90.000,00 (Buchwert bisher € 19.143,70). Bisher nicht dem Betriebsvermögen zugehörige Gebäudeteile (ehemaliges Wohngebäude) wurden als gewillkürtes Betriebsvermögen in die GmbH eingebracht (Einlagewert € 127.833,00).

Prüferfeststellung zur Rücklage gemäß [§ 11a EStG 1988](#)

Bei Umgründungen gemäß [Art. III UmgrStG](#) sind die Entnahmen (einschließlich unbarer Entnahmen gemäß [Art. III UmgrStG](#)) im Rückwirkungszeitraum gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) laut Einbringungsbilanz dem einbringenden Einzelunternehmer zuzurechnen, weshalb es im Jahr 2004 zu Überentnahmen kommt (laut nachstehender Berechnung). Eine Rücklage gemäß [§ 11a EStG](#) kann für das Jahr 2004 nicht gebildet werden. Barentnahmen und Bareinlagen wurden im Rückwirkungszeitraum nicht getätigt. Die Aufwertung des Grund und Bodens und die Einlage des gewillkürten Betriebsvermögens berühren nicht das ehemalige Einzelunternehmen sondern gelten als in der GmbH getätigt und erhöhen die steuerlichen Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile.

Der beantragte begünstigte Steuersatz gemäß [§ 37 Abs. 1 EStG](#) steht demnach im Jahr 2004 nicht zu. Der Betrag von € 92.487,44 ist demnach mit dem normalen Steuertarif gemäß [§ 33 EStG 1988](#) zu versteuern.

Berechnung der Überentnahmen:

	2004
steuerlicher Gewinn aus Gewerbebetrieb erklärt	188.093,43
abzüglich Privatentnahmen 2004	-95.605,99
ZS beantragte Rücklage vom nicht entnommenen Gewinn gemäß <a href="#">§ 11a EStG 1988</a> (wurde Hälftesteuersatz gemäß <a href="#">§ 37 Abs. 1 EStG 1988</a> beansprucht!)	92.487,44
plus betriebsnotwendige Einlage gemäß <a href="#">§ 108 f EStG 1988</a> vom 28.10.04	2.000,00
abzüglich unbare Entnahmen gemäß <a href="#">Art. III § 16 Abs. 5 UmgrStG</a> laut Einbringungsbilanz	-250.000,00
Summe Überentnahmen (Eigenkapitalabfall) laut Bp für 2004	-155.512,56 "

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung in dem im gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wiederaufgenommen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid 2004 datiert vom 30. Januar 2007, verzichtete jedoch auf eine Begründung der vorgenommenen Änderungen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die nach dem Fristverlängerersuchen vom 28. Februar 2007 schließlich am 14. März 2007 eingebrachte und mit 6. März 2007 datierte gegenständliche Berufung.

Darin begehrt der Berufungswerber die Einkommensteuer erklärungsgemäß zu berechnen, schildert die Feststellungen der Außenprüfung und ergänzt noch, dass das Einzelunternehmen des Berufungswerbers mit Notariatsakt vom 11. Juli 2005 rückwirkend zum 1. Januar 2005 in die nach ihm benannte GmbH eingebracht worden sei. Durch den Gesellschafts- und Sacheinlagevertrag sei die Einzelfirma mit allen Aktiven und Passiven, übernommen und die bisher im Betriebsvermögen befindlichen Grundstücke und Gebäude mit den durch ein Sachverständigengutachten ermittelten Verkehrswerten angesetzt worden. In diesem

Gutachten sei auch unter Punkt I.4.a angeführt worden, dass das Wohngebäude des Berufungswerbers im Einzelunternehmen nur zu einem Drittel genutzt worden sei, dieses aber als ganzes in die GmbH (zu zwei Dritteln wohl eingelegt) eingebracht werde, da wegen der Expansion des Unternehmens in relativ kurzer Zeit mit einer betrieblichen Nutzung gerechnet werden müsse. Der Berufungswerber habe die ihm offen stehende Möglichkeit einer Entnahme nicht genutzt, sondern durch das zur Verfügung stellen des ganzen Wohngebäudes für das Unternehmen dessen Eigenkapital noch gestärkt. Das Verrechnungskonto des Berufungswerber in der GmbH habe 2005 einen Stand von € 252.099,48 und sei auch nach Abzug des Geschäftsführerbezuges des Berufungswerbers von € 48.000,00 ein Gewinn von € 76.282,00 in der GmbH 2005 verblieben, also das Eigenkapital weiter gestärkt worden. Im Jahr 2006 habe der Berufungswerber einen Betriebskredit (€ 87.000,00) der GmbH durch den Ertrag einer persönlichen Lebensversicherung gedeckt und damit das Eigenkapital der GmbH weiter erhöht.

Der Prüfer habe die Überentnahme 2004 insofern unrichtig berechnet, als das Einlegen des zwei Drittel Anteiles am Wohngebäude im Wert von € 127.833,00 unberücksichtigt geblieben sei. Diese Einlage sei von den Überentnahmen abzuziehen, sodass sich lediglich eine Überentnahme von € 27.679,56 ergebe. Im übrigen argumentierte der Berufungswerber mit der Rz 3860 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 in der Fassung vor 2006, da der später gewählte Wortlaut der Einkommensteuerrichtlinien die Rechtsansicht des Berufungswerbers keinesfalls deckt.

Den in diesem Berufungsschreiben gestellten Antrag auf mündliche Verhandlung gemäß [§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO](#) hat der Berufungswerber mit Schreiben datiert vom 7. Dezember 2010, eingelangt am 13. Dezember 2010 zurückgezogen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Entsprechend [§ 11a Abs. 1 EStG 1988](#) können natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne ([§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#)) und Veräußerungsgewinne ([§ 24 EStG 1988](#)), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch € 100.000,00 mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 1998 versteuern. Dabei ergibt sich der Anstieg des Eigenkapitals aus jenem Betrag, um den der Gewinn die Entnahmen ([§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#)) übersteigt. Einlagen sind jedoch nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

Nach mittlerweile herrschender Ansicht sind Entnahmen Art. III § 16 Abs. 5 Z 1 und Z 2 UmgrStG („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.“) auf Grund ihrer Rückwirkung auf den Einbringungsstichtag als Entnahmen im Sinne des § 11a EStG zu werten (so zuerst UFS 23. April 2009, RV/0123-I/09; 29. Jänner 2010, RV/3683-W/08, 9. Juni 2010, RV/0301-G/09; Jakom/Kanduth-Kristen EStG 2010, § 11a Rz 37; Bruckner in König/Schwarzinger [Hrsg.], Körperschaften im Steuerrecht, 2004, 115; Heiderer, taxlex 2005, 556 [557]; Heinrich in Doralt, EStG, § 11a Tz 67); derartige Entnahmen führen noch beim Einbringenden zu einer Kürzung des (begünstigten) nicht entnommenen Gewinnes.

Soweit der Berufungswerber die Einkommensteuerrichtlinien 2000 anführt, ist anzumerken, dass diese in der aktualisierten Fassung die im letzten Absatz dargestellte Rechtsansicht stützen und im übrigen eine bloße Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen sind, welche im Berufungsverfahren beim Unabhängigen Finanzsenat keinerlei Bindungswirkung entfaltet.

Entsprechend der im vorletzten Absatz geschilderten rechtlichen Überlegungen war daher die Berufung spruchgemäß abzuweisen, da selbst die vom Berufungswerber unter Berücksichtigung und Annahme der Betriebsnotwendigkeit der Einlage eines zwei Drittel Anteiles des Wohngebäudes durchgeführte Berechnung nicht zu einem Anstieg des Eigenkapitals des Berufungswerbers sondern zu einer Verringerung des Eigenkapitals um € 27.679,56 führt.

Linz, am 15. Dezember 2010