



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 2

GZ. RV/0123-I/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 25. September 2008 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) wandte in seiner Berufung gegen den am 25.9.2008 berichtigt ausgefertigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 ein, dass die von der Abgabenbehörde vertretene Rechtsansicht, wonach die unbaren Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 UmgrStG als Entnahmen im Sinne des § 11a EStG anzusehen seien, unzutreffend sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 (in der hier anzuwendenden Fassung) können natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb 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 des § 37 Abs. 1 EStG versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn (ausgenommen Übergangs- und Veräußerungsgewinne) die Entnahmen übersteigt.

2.) Gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG (in der hier anzuwendenden Fassung) kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 UmgrStG anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 UmgrStG gewahrt bleiben, nach Maßgabe ua. der folgenden Bestimmungen verändert werden: 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 getätigter, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen (bzw. einer Aktivpost für Einlagen) berücksichtigt werden. Daneben kann eine weitere Passivpost in folgender Weise gebildet werden: Die Bildung ist mit 75% des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungsstichtag nach Berücksichtigung sämtlicher Veränderungen der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 begrenzt, wobei der sich ergebende Betrag um sämtliche Veränderungen der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 zu kürzen ist. Der Endbetrag gilt als mit Ablauf des Einbringungsstichtages entnommen.

3.) Im Einbringungsvertrag (vom 20.12.2004) ist hinsichtlich des Umfangs des zu übertragenen Einzelunternehmens festgehalten, dass der übertragende Gesellschafter vom Kapital des gegenständlichen Einzelunternehmens Beträge laut Bilanzansatz bar. bzw. unbar entnommen hat und hiefür in der Einbringungsbilanz eine entsprechende Passivpost gemäß § 16 Abs. 5 Z. 1 und 2 UmgrStG in dieser Höhe eingestellt worden ist. Die gemäß § 15 UmgrStG erstellte Einbringungsbilanz des Bw. per 31.3.2004 weist unter den Verbindlichkeiten eine „Passivpost gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG“ von 703.000 S aus.

4.) Nach völlig herrschender Ansicht sind unbare Entnahmen auf Grund ihrer Rückwirkung auf den Einbringungsstichtag als *Entnahmen* im Sinne des § 11a EStG zu werten (Jakom/Kanduth-Kristen EStG § 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); sie führen – im Falle eines Entnahmeüberhangs – noch beim *Einbringenden* zu einer Kürzung des begünstigten nicht entnommenen Gewinnes.

5.) Die Einwände des Bw. überzeugen nicht: Zum einen kann eine Einbringung unter Bildung einer Passivpost iSd § 16 Abs. 5 Z 1 oder 2 UmgrStG nicht undifferenziert dem „Verkauf eines Unternehmens“ (ohne vorangegangene Entnahmen) gleichgestellt werden; zum anderen ist der – vom Steuerpflichtigen gewählte – Rückbezug in dem Sinn zu verstehen, dass die Entnahmen (wie auch ggf. die Einlagen) noch der Person des Einbringenden zuzurechnen sind.

6.) Von einem für die Inanspruchnahme der Begünstigung erforderlichen Anstieg des Eigenkapitals im Gewinnermittlungszeitraum konnte folglich nicht ausgegangen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. April 2009