

TE Vwgh Erkenntnis 2011/2/24 2011/15/0029

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.02.2011

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

EStG 1988 §11a;

EStG 1988 §4 Abs1;

UmgrStG 1991 §14 Abs1;

UmgrStG 1991 §14 Abs2;

UmgrStG 1991 §16 Abs5 Z2;

UmgrStG 1991 §16 Abs5;

1. EStG 1988 § 11a gültig von 30.12.2014 bis 14.02.2022 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 10/2022
2. EStG 1988 § 11a gültig von 24.05.2007 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
3. EStG 1988 § 11a gültig von 27.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2007
4. EStG 1988 § 11a gültig von 27.06.2006 bis 26.01.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
5. EStG 1988 § 11a gültig von 31.12.2004 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
6. EStG 1988 § 11a gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
7. EStG 1988 § 11a gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
1. EStG 1988 § 4 heute
2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des V S in R, vertreten durch Dr. Andreas Haberl und Dr. Gotthard Huber, Rechtsanwälte in 4840 Vöcklabruck, Feldgasse 17, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 15. Dezember 2010, Zl. RV/0379-L/07, betreffend Einkommensteuer 2004, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des römisch fünf S in R, vertreten durch Dr. Andreas Haberl und Dr. Gotthard Huber, Rechtsanwälte in 4840 Vöcklabruck, Feldgasse 17, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 15. Dezember 2010, Zl. RV/0379-L/07, betreffend Einkommensteuer 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Aus der Beschwerde und dem in Kopie vorgelegten angefochtenen Bescheid ergibt sich folgender Sachverhalt:

Mit Gesellschafts- und Sacheinlagevertrag vom 11. Juli 2005 brachte der Beschwerdeführer sein Einzelunternehmen rückwirkend gemäß Art. III UmgrStG in die S-GmbH ein. In der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2004 wurden "unbare Entnahmen" gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG von 250.000 EUR als Verbindlichkeit eingestellt. Mit Gesellschafts- und Sacheinlagevertrag vom 11. Juli 2005 brachte der Beschwerdeführer sein Einzelunternehmen rückwirkend gemäß Artikel römisch drei, UmgrStG in die S-GmbH ein. In der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2004 wurden "unbare Entnahmen" gemäß Paragraph 16, Absatz 5, UmgrStG von 250.000 EUR als Verbindlichkeit eingestellt.

In der Abgabenerklärung 2004 beantragte der Beschwerdeführer, den Betrag von 92.487,44 EUR begünstigt nach § 11a EStG 1988 zu besteuern. Der Betrag ergab sich aus dem Jahresgewinn von 188.093,44 EUR unter Berücksichtigung von Entnahmen von In der Abgabenerklärung 2004 beantragte der Beschwerdeführer, den Betrag von 92.487,44 EUR begünstigt nach Paragraph 11 a, EStG 1988 zu besteuern. Der Betrag ergab sich aus dem Jahresgewinn von 188.093,44 EUR unter Berücksichtigung von Entnahmen von

95.606 EUR. Die Veranlagung erfolgte antragsgemäß.

Im Zuge einer Außenprüfung hielt der Prüfer im gemäß § 150 BAO erstellten Bericht unter anderem folgendes fest: Im Zuge einer Außenprüfung hielt der Prüfer im gemäß Paragraph 150, BAO erstellten Bericht unter anderem folgendes fest:

"Tz 2 Rücklage gem. § 11a EStG 1988 Überentnahmen bei Einzelunternehmen im Jahr 2004" Tz 2 Rücklage gem. Paragraph 11 a, EStG 1988 Überentnahmen bei Einzelunternehmen im Jahr 2004

Sachverhaltsdarstellung

(...) In der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2004 wurden unbare Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG in der Höhe von EUR 250.000,00 als Verbindlichkeit angesetzt. (...) (...) In der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2004 wurden unbare Entnahmen gemäß Paragraph 16, Absatz 5, UmgrStG in der Höhe von EUR 250.000,00 als Verbindlichkeit angesetzt. (...)

Prüferfeststellung zur Rücklage gemäß § 11a EStG 1988 Prüferfeststellung zur Rücklage gemäß Paragraph 11 a, 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 (...). Eine Rücklage gemäß § 11a EStG kann für das Jahr 2004 nicht gebildet werden. (...) Bei Umgründungen gemäß Artikel römisch drei, UmgrStG sind die Entnahmen (einschließlich unbarer Entnahmen gemäß Artikel römisch drei, UmgrStG) im Rückwirkungszeitraum gemäß Paragraph 16, Absatz 5, UmgrStG laut Einbringungsbilanz dem einbringenden Einzelunternehmer zuzurechnen, weshalb es im Jahr 2004 zu Überentnahmen kommt (...). Eine Rücklage gemäß Paragraph 11 a, EStG kann für das Jahr 2004 nicht gebildet werden. (...)

Der beantragte begünstigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG steht demnach im Jahr 2004 nicht zu. Der Betrag von EUR 92.487,44 ist demnach mit dem normalen Steuertarif gemäß § 33 EStG 1988 zu versteuern. "Der beantragte begünstigte Steuersatz gemäß Paragraph 37, Absatz eins, EStG steht demnach im Jahr 2004 nicht zu. Der Betrag von EUR 92.487,44 ist demnach mit dem normalen Steuertarif gemäß Paragraph 33, EStG 1988 zu versteuern. "

Im - nach Wiederaufnahme des Verfahrens ergangenen - Einkommensteuerbescheid 2004 folgte das Finanzamt den Feststellungen der Außenprüfung.

Gegen den Einkommensteuerbescheid erhob der Beschwerdeführer Berufung, in welcher er beantragte, die Einkommensteuer erklärungsgemäß zu berechnen. Durch den Gesellschafts- und Sacheinlagevertrag sei die "Einzelfirma" mit allen Aktiven und Passiven in die GmbH eingebracht worden. Die bisher im Betriebsvermögen befindlichen Grundstücke und Gebäude seien mit den durch ein Sachverständigengutachten ermittelten Verkehrswerten angesetzt worden. In diesem Gutachten sei auch angeführt worden, dass das Wohngebäude des

Beschwerdeführers im Einzelunternehmen nur zu einem Drittel genutzt worden sei, dieses aber als Ganzes in die GmbH eingebracht werde, da wegen der Expansion des Unternehmens in relativ kurzer Zeit mit einer betrieblichen Nutzung gerechnet werden müsse. Der Beschwerdeführer habe die ihm offen stehende Möglichkeit einer Entnahme nicht genutzt, sondern durch die Zurverfügungstellung des ganzen Wohngebäudes das Eigenkapital noch gestärkt. Der Prüfer habe die Überentnahme 2004 insofern unrichtig berechnet, als das Einlegen des Zwei-Drittel-Anteiles am Wohngebäude im Wert von 127.833 EUR unberücksichtigt geblieben sei. Diese Einlage sei von den Überentnahmen abzuziehen, sodass sich lediglich eine Überentnahme von 27.679,56 EUR ergebe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Nach herrschender Ansicht seien Entnahmen nach § 16 Abs. 5 Z 1 und Z 2 UmgrStG auf Grund ihrer Rückwirkung auf den Einbringungsstichtag als Entnahmen im Sinne des § 11a EStG 1988 zu werten; derartige Entnahmen führten noch beim Einbringenden zu einer Kürzung des (begünstigten) nicht entnommenen Gewinnes. Nach herrschender Ansicht seien Entnahmen nach Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer eins und Ziffer 2, UmgrStG auf Grund ihrer Rückwirkung auf den Einbringungsstichtag als Entnahmen im Sinne des Paragraph 11 a, EStG 1988 zu werten; derartige Entnahmen führten noch beim Einbringenden zu einer Kürzung des (begünstigten) nicht entnommenen Gewinnes.

Soweit der Beschwerdeführer Meinungen aus den Einkommensteuerrichtlinien 2000 anführe, sei anzumerken, dass solche Richtlinien bloß Rechtsmeinungen des Bundesministeriums für Finanzen darstellten, welche keinerlei Bindungswirkung entfalteten.

Die Berufung sei somit abzuweisen, weil selbst unter Berücksichtigung der in der Berufung behaupteten Einlage eines Zwei-Drittel-Anteiles des Wohngebäudes kein Anstieg des Eigenkapitals, sondern noch immer eine Verringerung des Eigenkapitals um 27.679,56 EUR eingetreten sei.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

§ 11a Abs. 1 EStG 1988 idFBGBl. I Nr. 180/2004 lautete: Paragraph 11 a, Absatz eins, EStG 1988 in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 180 aus 2004, lautete:

"Natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 EUR, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. 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." "Natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (Paragraph 4, Absatz 10,) und Veräußerungsgewinne (Paragraph 24,), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 EUR, mit dem ermäßigten Steuersatz nach Paragraph 37, Absatz eins, versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (Paragraph 4, Absatz eins,) übersteigt. Einlagen (Paragraph 4, Absatz eins,) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind."

§ 11a Abs. 1 EStG 1988 legt den Anstieg des Eigenkapitals mit dem Betrag fest, um den der Gewinn die "Entnahmen (§ 4 Abs. 1)" übersteigt, wobei "Einlagen (§ 4 Abs. 1)" insoweit von den Entnahmen abzuziehen sind, als sie betriebsnotwendig sind. Paragraph 11 a, Absatz eins, EStG 1988 legt den Anstieg des Eigenkapitals mit dem Betrag fest, um den der Gewinn die "Entnahmen (Paragraph 4, Absatz eins,)" übersteigt, wobei "Einlagen (Paragraph 4, Absatz eins,)" insoweit von den Entnahmen abzuziehen sind, als sie betriebsnotwendig sind.

Entnahmen und Einlagen iSd § 4 Abs. 1 EStG 1988 sind privat veranlasste Minderungen bzw. Mehrungen des Betriebsvermögens (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 162ff zu § 4 Abs. 1 EStG 1988). Entnahmen und Einlagen iSd Paragraph 4, Absatz eins, EStG 1988 sind privat veranlasste Minderungen bzw. Mehrungen des Betriebsvermögens vergleiche , Hofstätter/Reichel, Tz 162ff zu Paragraph 4, Absatz eins, EStG 1988).

Der Beschwerdeführer bringt vor, der Zweck der Regelung des § 11a EStG 1988 liege in der tariflichen Begünstigung für nicht entnommene Gewinne. Den Gesetzesmaterialien zufolge bestehe die Zielsetzung der Bestimmung in der Förderung der Eigenkapitalbildung. Als Anstieg des Eigenkapitals gelte der Betrag, um den der steuerliche Gewinn die getätigten Entnahmen iSd § 4 Abs. 1 EStG übersteige. Nach Ansicht des Beschwerdeführers lägen nur dann "getätigte Entnahmen" vor, wenn es zu einem echten finanziellen Abgang für das Unternehmen gekommen sei. Solches sei etwa bei tatsächlichen Entnahmen nach der Z 1 des § 16 Abs. 5 UmgrStG der Fall. Nur weil aber das UmgrStG in der Z 2 des § 16 Abs. 5 die Möglichkeit eines Ansatzes einer Passivpost für vorbehaltene Entnahmen, also "mögliche Entnahmen" vorsehe, könne noch nicht von einer Entnahme iSd § 11a EStG 1988 gesprochen werden. Nach Ansicht des Beschwerdeführers könnten lediglich in den Folgejahren tatsächlich aus der GmbH getätigte Entnahmen schädlich sein. Der Beschwerdeführer habe zwar von der Möglichkeit des Ansatzes einer Passivpost von 250.000 EUR nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG Gebrauch gemacht. Wesentlich sei aber, dass er diesen Betrag von 250.000 EUR bis heute nicht aus der Gesellschaft herausgenommen habe. Der Beschwerdeführer bringt vor, der Zweck der Regelung des Paragraph 11 a, EStG 1988 liege in der tariflichen Begünstigung für nicht entnommene Gewinne. Den Gesetzesmaterialien zufolge bestehe die Zielsetzung der Bestimmung in der Förderung der Eigenkapitalbildung. Als Anstieg des Eigenkapitals gelte der Betrag, um den der steuerliche Gewinn die getätigten Entnahmen iSd Paragraph 4, Absatz eins, EStG übersteige. Nach Ansicht des Beschwerdeführers lägen nur dann "getätigte Entnahmen" vor, wenn es zu einem echten finanziellen Abgang für das Unternehmen gekommen sei. Solches sei etwa bei tatsächlichen Entnahmen nach der Ziffer eins, des Paragraph 16, Absatz 5, UmgrStG der Fall. Nur weil aber das UmgrStG in der Ziffer 2, des Paragraph 16, Absatz 5, die Möglichkeit eines Ansatzes einer Passivpost für vorbehaltene Entnahmen, also "mögliche Entnahmen" vorsehe, könne noch nicht von einer Entnahme iSd Paragraph 11 a, EStG 1988 gesprochen werden. Nach Ansicht des Beschwerdeführers könnten lediglich in den Folgejahren tatsächlich aus der GmbH getätigte Entnahmen schädlich sein. Der Beschwerdeführer habe zwar von der Möglichkeit des Ansatzes einer Passivpost von 250.000 EUR nach Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, UmgrStG Gebrauch gemacht. Wesentlich sei aber, dass er diesen Betrag von 250.000 EUR bis heute nicht aus der Gesellschaft herausgenommen habe.

Gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG kann u.a. bei der Einbringung von Betrieben in Körperschaften das nach § 14 Abs. 1 UmgrStG auf den Einbringungsstichtag anzusetzende einzubringende Vermögen des Einbringenden dahingehend verändert werden, dass eine Passivpost für vorbehaltene Entnahmen gebildet wird. § 16 Abs. 5 letzter Satz UmgrStG lautet: "Der sich ergebende Betrag gilt mit Ablauf des Einbringungsstichtages als entnommen." Gemäß § 14 Abs. 1 UmgrStG endet für das einzubringende Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit diesem 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. Gemäß Paragraph 16, Absatz 5, UmgrStG kann u.a. bei der Einbringung von Betrieben in Körperschaften das nach Paragraph 14, Absatz eins, UmgrStG auf den Einbringungsstichtag anzusetzende einzubringende Vermögen des Einbringenden dahingehend verändert werden, dass eine Passivpost für vorbehaltene Entnahmen gebildet wird. Paragraph 16, Absatz 5, letzter Satz UmgrStG lautet: "Der sich ergebende Betrag gilt mit Ablauf des Einbringungsstichtages als entnommen." Gemäß Paragraph 14, Absatz eins, UmgrStG endet für das einzubringende Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit diesem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Gemäß Paragraph 14, Absatz 2, UmgrStG sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.

Aus den vorstehenden Bestimmungen ergibt sich bereits, dass unbare Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 UmgrStG dem Einbringenden als Entnahmen zuzurechnen sind und das Ausmaß des nach § 11a EStG 1988 zu steuernden Gewinnes mindern. Die durch § 16 Abs. 5 UmgrStG ermöglichte Minderung des Betriebsvermögens hat eine außerbetriebliche Veranlassung. Das Gesetz spricht ausdrücklich davon, dass der entsprechende Betrag als "entnommen" gilt. Aus den vorstehenden Bestimmungen ergibt sich bereits, dass unbare Entnahmen iSd Paragraph 16, Absatz 5, UmgrStG dem Einbringenden als Entnahmen zuzurechnen sind und das Ausmaß des nach Paragraph 11 a, EStG 1988 zu steuernden Gewinnes mindern. Die durch Paragraph 16, Absatz 5, UmgrStG ermöglichte Minderung des Betriebsvermögens hat eine außerbetriebliche Veranlassung. Das Gesetz spricht ausdrücklich davon, dass der entsprechende Betrag als "entnommen" gilt.

§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG stellt eine Eigenkapitalentziehungsmöglichkeit besonderer Art dar. Vielfach beschränkt sich der Zweck von Umgründungen darauf, dem Betrieb durch Anwendung des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG Eigenkapital zu entziehen. Bereits das Einstellen der Passivpost nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG bewirkt die Entnahme und damit das Absinken des Eigenkapitals. Die - in der Beschwerde angesprochene - spätere Tilgung dieser Passivpost aus Aktiva des Betriebsvermögens lässt hingegen den Eigenkapitalstand unberührt. Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, UmgrStG stellt eine Eigenkapitalentziehungsmöglichkeit besonderer Art dar. Vielfach beschränkt sich der Zweck von Umgründungen darauf, dem Betrieb durch Anwendung des Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, UmgrStG Eigenkapital zu entziehen. Bereits das Einstellen der Passivpost nach Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, UmgrStG bewirkt die Entnahme und damit das Absinken des Eigenkapitals. Die - in der Beschwerde angesprochene - spätere Tilgung dieser Passivpost aus Aktiva des Betriebsvermögens lässt hingegen den Eigenkapitalstand unberührt.

Es entspricht somit dem Gesetz, dass die belangte Behörde die Entnahme von 250.000 EUR zum Ansatz gebracht hat. Gerade im Hinblick auf den in der Beschwerde zutreffend als Förderung der Eigenkapitalbildung beschriebenen Zweck der Regelung des § 11a EStG 1988 muss sich die gezielte Eigenkapitalentziehung nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG als schädlich erweisen. Es entspricht somit dem Gesetz, dass die belangte Behörde die Entnahme von 250.000 EUR zum Ansatz gebracht hat. Gerade im Hinblick auf den in der Beschwerde zutreffend als Förderung der Eigenkapitalbildung beschriebenen Zweck der Regelung des Paragraph 11 a, EStG 1988 muss sich die gezielte Eigenkapitalentziehung nach Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 2, UmgrStG als schädlich erweisen.

Ob unverbindlichen Richtlinien der Finanzverwaltung allenfalls eine andere Rechtsauslegung hätte entnommen werden können, wie dies in der Beschwerde durch die Wiedergabe einer im Verwaltungsverfahren eingebrachten Eingabe vorgebracht wird, mag dahinstehen, weil solche Richtlinien keine für den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle darstellen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. August 2008, 2006/15/0057). Es war dem Beschwerdeführer jedenfalls stets unbenommen, sich am Gesetz und dessen klaren Wortlaut zu orientieren. Ob unverbindlichen Richtlinien der Finanzverwaltung allenfalls eine andere Rechtsauslegung hätte entnommen werden können, wie dies in der Beschwerde durch die Wiedergabe einer im Verwaltungsverfahren eingebrachten Eingabe vorgebracht wird, mag dahinstehen, weil solche Richtlinien keine für den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle darstellen vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 27. August 2008, 2006/15/0057). Es war dem Beschwerdeführer jedenfalls stets unbenommen, sich am Gesetz und dessen klaren Wortlaut zu orientieren.

Soweit der Beschwerdeführer schließlich darauf verweist, dass im Falle einer Betriebsaufgabe, bei der das gesamte Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt werde, keine Nachversteuerung der Begünstigung des § 11a EStG 1988 eintrete, ist zu erwidern, dass eine solcher Sachverhalt nicht vorliegt. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob in einem solchen Fall, wie dies in der Literatur von Doralt/Heinrich, EStG12, § 11a Tz 55, für den Fall der Betriebsveräußerung ausdrücklich vertreten wird, die Nachversteuerungsregelung des § 11a Abs. 3 EStG 1988 analog anzuwenden wäre. Soweit der Beschwerdeführer schließlich darauf verweist, dass im Falle einer Betriebsaufgabe, bei der das gesamte Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt werde, keine Nachversteuerung der Begünstigung des Paragraph 11 a, EStG 1988 eintrete, ist zu erwidern, dass eine solcher Sachverhalt nicht vorliegt. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob in einem solchen Fall, wie dies in der Literatur von Doralt/Heinrich, EStG12, Paragraph 11 a, Tz 55, für den Fall der Betriebsveräußerung ausdrücklich vertreten wird, die Nachversteuerungsregelung des Paragraph 11 a, Absatz 3, EStG 1988 analog anzuwenden wäre.

Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom Beschwerdeführer gerügte Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen. Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom Beschwerdeführer gerügte Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß Paragraph 35, Absatz eins, VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 24. Februar 2011

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2011150029.X00

Im RIS seit

23.03.2011

Zuletzt aktualisiert am

27.02.2015

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at