



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 11. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Amtspartei, vom 13. März 2006 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit **Schreiben vom 10. Jänner 2005** wurde durch die Bw. wie folgt mitgeteilt:

Es würden folgende gesellschaftsrechtlichen Änderungen bekannt gegeben werden:

Mit Schenkungsvertrag vom 31. Dezember 2004 hätte die bisherige Kommanditistin X.Y. einen Kommanditanteil an der Bw., der einer Beteiligung an Gewinn, Verlust und Vermögen in Höhe von 35% der Gesellschaft entspreche, jedoch ohne Übertragung der nominellen Kommanditeinlage mit Stichtag 31. Dezember 2004 an den weiteren Gesellschafter A.B. übergeben, sodass dieser nunmehr mit einer Beteiligung am Gewinn, Verlust und Vermögen in Höhe von 80% an der Gesellschaft beteiligt sei.

Die bisherige nominelle Kommanditeinlage von X.Y. in Höhe von 100.000,00 S bleibe unverändert.

Als Einkünfte aus Personengemeinschaften wurden im Hinblick auf die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 191.782,64 € erklärt. Auf A.B. würden 45%, somit 81.505,75 €,

auf X.Y. 55% und somit 110.276,89 € entfallen.

Abweichend vom Beteiligungsverhältnis würden Einkünfte in Höhe von 45.000,00 € betreffend A.B. gemäß [§ 37 EStG 1988](#) mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern sein.

Mit **Feststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#) vom 13. März 2006** wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 191.782,64 € festgesetzt.

Davon würden 81.505,75 € auf A.B. und 110.276,89 € auf X.Y. entfallen. Begründet wurde wie folgt:

Der begünstigte Steuersatz für nicht entnommene Gewinne könne nicht gewährt werden, da kein Anstieg des Eigenkapitals gegeben sei. Die Einlage laut Schenkungsvertrag könne nicht als betriebsnotwendige Einlage gesehen werden, da nur eine Umbuchung von Verrechnungskonto zu Verrechnungskonto vorliegen würde.

Mit **Schreiben vom 29. März 2006** wurde gegen obigen Bescheid **Berufung** eingereicht wie folgt:

Der Berufungswerber würde sich in der Nichtgewährung des begünstigten Steuersatzes für nicht entnommene Gewinne beschwert sehen, die Anerkennung der Steuerbegünstigung für den Gesellschafter A.B. beantragen und wie folgt begründen:

Mit Schenkungsvertrag vom 31. Dezember 2004 sei von der Gesellschafterin X.Y. ein Anteil ihrer Beteiligung an der Bw. unentgeltlich an den unbeschränkt haftenden Gesellschafter A.B. übertragen worden. Im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses 2004 sei dieser Vorgang bilanziell als Entnahme am Verrechnungskonto von X.Y. und als Einlage am Verrechnungskonto von A.B. dargestellt worden. Bei X.Y. wäre es dadurch zu einem Kapitalabfall gekommen und die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne hätte nicht geltend gemacht werden können. Bei A.B. würde diese Umbuchung jedoch eine betriebsnotwendige Einlage bewirken und somit einen Kapitalanstieg. Laut den Einkommensteuerrichtlinien 2000 vom 1. Oktober 2004 werde im [§ 11a EStG 1988](#) unter der RZ 3860n darüber abgesprochen, dass in den Fällen eines unentgeltlichen Erwerbes die Verhältnisse des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger überbunden werden würden. Auf den gegenständlichen Sachverhalt angewendet würde dies bedeuten, dass die bei X.Y. verloren gegangene Steuerbegünstigung durch die Entnahme (Schenkung) eines Anteiles ihrer Beteiligung am Unternehmen beim Rechtsnachfolger als betriebsnotwendige Einlage zu werten sei und die Steuerbegünstigung zu gewähren sei.

Nach Aktenlage wurde im Jahr 2005 keine mit der strittigen Einlage korrespondierende Entnahme vorgenommen.

Am **21. Juni 2006** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am **2. Oktober 2007** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Bw. abgefertigt:

"1.

Der Schenkungsvertrag vom 31. Dezember 2004 wäre einzureichen.

2.

Der ermäßigte Steuersatz wurde für den Betrag von 45.000,00 € beantragt.

Sie werden nun ersucht, die Berechnung des Eigenkapitalanstieges nachzureichen.

3.

Die Betriebsnotwendigkeit eventueller Einlagen ist glaubhaft zu machen.

4.

Wie wurde der Schenkungsvertrag verbucht?

5.

Die Entwicklung des Eigenkapitals im Jahr 2003 wäre darzustellen. Ist ein Eigenkapitalanstieg oder ein Eigenkapitalabfall (ein solcher wäre iSd [§ 11a Abs. 7 EStG 1988](#) im Berufungsfall zu berücksichtigen) erfolgt?

6.

Die zitierte RZ 3860n der EStR 2000 bezieht sich auf die Verhältnisse betreffend Nachversteuerung, die anteilig übernommen werden.

Nach Ansicht des Senates ist für den gegenständlichen Fall primär wesentlich, ob überhaupt ein Eigenkapitalanstieg vorliegt. Nehmen Sie dazu Stellung."

Mit **Schreiben vom 18. Oktober 2007** wurde wie folgt geantwortet:

Zu 3.

Die Einlagen 2004 würden sich wie folgt zusammensetzen:

Tabelle

Einlage	Betrag
Sozialversicherungsbeiträge GSVG	13.600,60 €
Schenkung	114.545,45 €
Gesamteinlage	128.146,05 €

Siehe auch die Ausführungen zu 6..

Der Betrag von 114.545,45 € wäre über die Jahre Eigenkapital der Kommanditistin X.Y.

gewesen und sei auch in Zukunft als Eigenkapital der Gesellschaft erforderlich, wodurch ein Betrag als betriebsnotwendiges Eigenkapital wiederum vom Komplementär A.B. gewidmet worden wäre.

Zu 4.

Umbuchung von Verrechnung X.Y. an variables Kapital A.B. 114.545,45 € (Berechnung zu diesem Betrag liege bei).

Zu 5. siehe 2.

Zu 6.

Auf Grund des Schenkungsvertrages hätte die Kommanditistin dem Komplementär 35% des Gesamtunternehmens geschenkt. Bei der Kommanditistin hätte die Übertragung eines Eigenkapitalanteiles zu einem Eigenkapitalabfall geführt, im Gegenzug jedoch werde auf das variable Kapitalkonto des Komplementärs eine Einlage in Höhe von 114.545,45 € verbucht.

Diese Einlage diene jedenfalls nachhaltig zur Stärkung des betrieblichen Eigenkapitals und sei daher als betriebsnotwendige Einlage, welche betrieblichen Zwecken gewidmet sei, zu sehen.

Beigelegt wurde der Schenkungsvertrag vom 31. Dezember 2004.

Des Weiteren folgende Berechnungsblätter:

Nicht entnommene Gewinne (A.B.)

Tabelle

	EK-Abfall	
Berechnung des EK-Anstieges	2003	2004
Gewinn		81.505,75
- Schädliche Entnahmen		-101.458,62
+ Betriebsnotwendige Einlagen		129.531,45
- Eigenkapitalabfall 2003	0,00	<u>0,00</u>
Maximal 100.000,00 €		109.578,58
Höchstens begünstigungsfähig		<u>45.000,00</u>
Begünstigt beststeuerter Teil		0,00

Wenn der Eigenkapitalanstieg höher als der Gewinn sei, könne höchstens der Gewinn begünstigungsfähig sein. Nächste Obergrenze für Halbesteuerersatz seien Gesamtbetrag der Einkünfte abzüglich Verlustvortrag.

Tabelle

Schenkung eines Kommanditanteiles, der Beteiligung an Gewinn...in der Höhe von 35% laut Schenkungsvertrag Dezember 2004	
Konto 9015, Verrechnungskonto X.Y.	
Stand nach Gewinnverteilung	491.932,62 €
UB auf Konto 3650 Verbindlichkeit an X.Y. - nicht Schenkungsgegenstand sei der 180.000,00 € übersteigende Betrag	<u>-311.932,62 €</u>
Stand vor Schenkung	180.000,00 €
Davon Schenkung an A.B. 35% von 55% (180.000,00)	-114.545,45 €
Stand Konto 9015 (X.Y.) nach Schenkung	65.454,55 €

Im Kalenderjahr 2003 würde der Kapitalzuwachs 12.242,61 €, im Jahr 2004 109.578,58 € betragen.

Tabelle

Vergleichszeitraum 1-12/04			
	Entnahmen	Einlagen	Berechnung
Steuerlicher Gewinn laut GuV			81.505,75 €
Verr.konto	-101.416,14 €	128.146,05 €	
ZWS	-101.416,14 €	128.146,05 €	26.729,91 €
WP-Zinsen, Dividenden		3.078,67 €	
Strafen, Spenden	-94,40 €		
ZWS	-94,40 €	3.078,67 €	
Davon 45% f. A.B.	-42,48 €	1.385,40 €	1.342,92 €
Kapitalzuwachs			109.578,58 €

Mit **Schreiben vom 15. November 2007** wurden die obigen Ermittlungsergebnisse der Amtspartei zugesandt. Eine Stellungnahme ist nicht erfolgt.

Mit **Berufungsentscheidung vom 19. Mai 2008** wurde obiger Berufung stattgegeben.

Mit **Erkenntnis vom 27.1.2011, 2008/15/0218**, hat der VwGH nach Amtsbeschwerde diese Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben und wie folgt begründet:

„§ 11a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004 lautete auszugsweise:

"(1) 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 100.000,00 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000,00 € 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.

(2) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können nur die Gesellschafter die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Der Betrag von 100.000,00 € (Abs. 1) ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Die begünstigte Besteuerung ist nicht zulässig, wenn der Mitunternehmer die Beteiligung in einem Betriebsvermögen eines Betriebes hält, für den der laufende Gewinn ganz oder teilweise unter Anwendung des Abs. 1 begünstigt besteuert werden kann."

[§ 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 zu berücksichtigen sind, als sie betriebsnotwendig sind (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 3 zu [§ 11a EStG 1988](#)).

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](#)).

Die Mitunternehmerschaft, auch die betrieblich tätige Personengesellschaft, ist Gewinnermittlungssubjekt (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 21.9.2006, 2006/15/0236, und vom 25.6.2008, 2006/15/0218).

Gewinnermittlungssubjekt ist im gegenständlichen Fall sohin die mitbeteiligte KG. Die Kommanditistin hat einen Teil ihrer KG-Beteiligung unentgeltlich dem Komplementär übertragen, und zwar samt einem Anteil am variablen Kapitalkonto. Ein solcher Vorgang führt weder zu einer Minderung des (Gesamthand)Vermögens der KG noch zu einer Mehrung. Er

bewirkt somit keine Einlage iSd [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) (und auch keine Entnahme iSd § 4 leg. cit.).

Entgegen dem Vorbringen der belangten Behörde in ihrer Gegenschrift konnte im gegenständlichen Fall eine Einlage auch nicht durch eine besondere Art der Verbuchung bewirkt werden. Im Übrigen ist ohnedies bloß eine Umbuchung von einem Kapitalkonto auf ein anderes erfolgt.

Vergleichbar der gegenständlichen Schenkung eines Mitunternehmeranteiles führt auch die unentgeltliche Übertragung eines Einzelunternehmens als solche nicht zu einer Einlage iSd [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) des Rechtsnachfolgers; es sind gemäß [§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988](#) die Buchwerte fortzuführen.

Lediglich wegen der Annahme einer Einlage ist die belangte Behörde im gegenständlichen Fall von einem Eigenkapitalanstieg in Bezug auf den Komplementär ausgegangen und hat daher hinsichtlich (eines Teiles) seines Gewinnanteiles die Voraussetzungen des [§ 11a EStG 1988](#) für erfüllt erachtet. Das Finanzamt konnte in seiner Beschwerde aufzeigen, dass der in Rede stehende Vorgang nicht zu einer Einlage iSd [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) geführt hat. **Es hat damit die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, der feststellt, dass für einen Teil des Gewinnanteiles des Komplementärs die Voraussetzungen des [§ 11a EStG 1988](#) erfüllt seien, dargetan.**"

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie aus der oben zitierten Begründung des VwGH (27.1.2011, 2008/15/0218) hervor geht war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 1. März 2011