



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch L & M Steuerberatungsges. mbH., 2512 Oeynhausen, Sochorgasse 3, vom 16. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 21. März 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Seitens der Berufungswerberin (= Bw.) wurde die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 am 30. Jänner 2007 elektronisch an das Finanzamt übermittelt. Darin erklärte die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 65.645,46 und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 3.153,35. Für € 852,38 (= Differenz von € 112.144,28 abzüglich € 111.291,90, d. s. die Eigenkapitalstände zum 31. Dezember 2005 und 31. Dezember 2004) begehrte die Bw. den Hälftesteuersatz gemäß § 11a EStG 1988.

B) Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgemäß, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden – abweichend von der Steuererklärung – mit € 70.046,23 veranlagt. Der Betrag von € 3.900,77 wurde mit dem vom Einkommen von € 73.199,58 ermittelten halben Durchschnittsteuersatz von 19,25% nachversteuert. Die Abgabennachforderung errechnet sich unter Berücksichtigung der bisher festgesetzten Einkommensteuer von € 25.579,85 mit € 1.851,09. Zur Begründung des Bescheides wurde ausgeführt:

Die Verwendung von versteuerten Einkünften als Einlagen stelle kein Kriterium für die Beurteilung der Betriebsnotwendigkeit dar (hinsichtlich der Betriebsnotwendigkeit werde auf die EStRI Rz 3860e verwiesen). Die Mieteinnahmen blieben daher bei der Berechnung des Eigenkapitalzuwachses außer Ansatz. Somit betrage der Eigenkapitalzuwachs im Jahr 2005 € 0,00. Bei der Berechnung der Nachversteuerung aus Vorjahren seien die Entnahmen abzüglich betriebsnotwendiger Einlagen dem Gewinn gegenüberzustellen (EStRI 3860i). Daher ergebe sich für das Jahr 2005 eine Nachversteuerung von € 3.900,77.

Berechnung: Gewinn lt. Erklärung: € 65.645,46 zuzüglich Erhöhung des Privatanteiles Kfz lt. Vorjahr ergebe € 66.145,46. Die Entnahmen ohne die Betriebskosten betreffend Vermietung und Verpachtung betragen € 69.546,23 zuzüglich Erhöhung um Privatanteil Kfz € 500,00 abzüglich betriebsnotwendiger Einlagen (€ 0,00) und abzüglich des Gewinns von € 66.145,46 ergäbe den nachzuversteuernden Betrag von € 3.900,77.

C) Mit Schreiben vom 16. April 2007 (OZ 18 ff./2005) wurde seitens der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 **Berufung** erhoben und beantragt, den erklärungsmäßigen Ansatz zuzüglich der Erhöhung eines Privatanteiles für das Kraftfahrzeug in der Höhe von € 500,00 der begünstigten Besteuerung des nicht entnommenen Gewinnes gemäß § 11a EStG 1988 zu unterziehen.

Begründend wird ausgeführt:

In der Begründung zum angefochtenen Einkommensteuerbescheid werde dargestellt, dass die Verwendung von versteuerten Einkünften als Einlagen kein Kriterium für die Beurteilung der Betriebsnotwendigkeit darstelle. Es werde hiebei auf die EStRI Rz 3860e verwiesen.

Diese fiskalistische Auslegung der Einkommensteuerrichtlinien entspreche nicht der vom Gesetzgeber gewollten Besteuerung von Abgabepflichtigen. Der Satz in der Begründung "*die Verwendung von versteuernden* (richtig: versteuerten) *Einkünften als Einlagen stellt kein Kriterium für die Beurteilung der Betriebsnotwendigkeit dar*", sei aus den Einkommensteuerrichtlinien nicht ersichtlich. Wenn man der Begründung des Finanzamtes folgen sollte, dann seien sowohl die Einlagen nicht betriebsnotwendig, aber auch die daraus resultierenden Entnahmen ebenfalls nicht betriebsnotwendig.

Den Einkommensteuerrichtlinien (3860c ff) nach seien die Komponenten des Eigenkapitalsaufbaues der laufende Gewinn, Einlagen und Entnahmen und zwar jeweils im einkommensteuerrechtlichen Sinne. Außerdem werde festgestellt, dass es sich bei den auf Einlagen gebuchten Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung um keine Einlagen, sondern um Einnahmen handle.

Die Einkommensteuerrichtlinien (3860d) sähen zum Beispiel auch vor, dass endbesteuerungsfähige Erträge gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 (nicht tarifversteuert, sondern endbesteuert) als betriebsnotwendige Einlagen anzusehen seien.

Unter den "schädlichen" Einlagen seien laut Einkommensteuerrichtlinien (3860e) insbesondere Einlagen zu verstehen, welche kurz vor dem Bilanzstichtag getätigten würden, um frühere Entnahmen auszugleichen. Diese Einlagen seien deshalb nicht zu berücksichtigen, da sie nur getätigten würden, um sich die begünstigte Besteuerung zu sichern. Dies treffe im vorliegenden Fall nicht zu.

Grundsätzlich handle es sich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, welche dem Betrieb (Gewerbebetrieb) unserer Klientin zugeführt worden seien, um Forderungen aus dem Betrieb "Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung", welche dann über das Bankkonto bezahlt worden seien.

Aus obiger Darstellung werde der Behörde beispielhaft folgende Verrechnung dargelegt:

1. Einzahlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf das Betriebsmittelkonto
(Beträge in €):

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Einlage)	10.000,00
Entnahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Einlage)	10.000,00
Entnahmen aus dem Gewerbebetrieb	30.000,00
Saldo Einlagen und Entnahmen	30.000,00

*2. Einzahlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf **kein** Betriebsmittelkonto*
(Beträge in €):

Entnahmen aus dem Gewerbebetrieb wie oben	30.000,00
Saldo der Entnahmen	30.000,00

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von € 10.000,00 seien auf ein anderes Konto einzahlt und von dort auch entnommen worden.

Es sei nicht im Sinne des Gesetzgebers, dass mit Ausnahme von missbräuchlichen Gestaltungen (siehe oben) eine Verstärkung des Eigenkapitals deshalb nicht gegeben sei, weil die Behörde zur Ansicht gelangt sei, dass die Einlagen nicht betriebsnotwendig seien, aber die Entnahmen als betriebsnotwendig zu behandeln seien (Rz 3860c).

D) Im Vorlagebericht vom 30. April 2007 (Verf 40), welcher gemäß § 276 Abs. 6 BAO auch der Bw. zugegangen ist, hielt das Finanzamt die Streitpunkte wie folgt fest:

"Antrag auf Abweisung der Berufung, da weder aufgrund der Ausführungen der Berufungs-werberin noch aufgrund der Aktenlage zu erkennen ist, worin die Betriebsnotwendigkeit der Einlage von Einnahmen aus einer privaten Vermietung liegt. Daran vermag auch der Umstand

nichts zu ändern, dass die Zuführung dieser Mieteinnahmen zum Betriebsvermögen im Hinblick auf laufende Entnahmen jeweils bloß kurzfristiger Natur war. Das Finanzamt geht jedenfalls davon aus, dass auch die bloß kurzfristige Zuführung privater Geldmittel an den Betrieb in Form eines Zuflusses auf einem betrieblichen Bankkonto eine Einlage darstellt (deren Betriebsnotwendigkeit im Rahmen von § 11a EStG zu beurteilen ist) und die Abhebung dieser Geldmittel von diesem Konto daher als Entnahme anzusehen ist, (die mangels Einschränkung in der Gesetzesformulierung jedenfalls im Rahmen von § 11a EStG "begünstigungsschädlich" zu berücksichtigen ist). "

E) Mit Schreiben vom 23. Mai 2007 wurden seitens der Bw. folgende Ausführungen dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien, mitgeteilt:

Das Finanzamt stelle im ersten Satz des Vorlageberichtes betreffend die Berufung vom 16. April 2007 fest, dass (weder) aus den Ausführungen der Berufungswerberin noch aufgrund der Aktenlage zu erkennen sei, worin die Betriebsnotwendigkeit der Einlagen bestanden habe (siehe Absatz 4 unseres Schreibens vom 16. April 2007). Ebenso sei das Finanzamt nicht darauf eingegangen, dass laut den Einkommensteuerrichtlinien 3860d Einlagen von versteuerten Erträgen, und hiebei handle es sich eindeutig um versteuerte Erträge aus Vermietung und Verpachtung, als betriebsnotwendige Einlagen anzusehen seien. Ebenso sei das Finanzamt nicht auf die beispielhafte Verrechnung (siehe Seite 3 des Berufungsschreibens) eingegangen, in welcher dargestellt werde, dass bei Erfassung über ein anderes Konto als ein Betriebsmittelkonto die Entnahmen mit den Einlagen zu saldieren wären.

Ebenfalls werde im Berufungsbegehren dargestellt und vom Finanzamt in der Stellungnahme nicht berücksichtigt, dass bedingt durch die Einlagen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung größere Entnahmen haben getätigter werden können.

Es werde ersucht, die oben angeführten Sachverhalte bei der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen.

F) Mit Telefax vom 28. Mai 2008 wurde die Bw. ersucht, die gesamten Kontoblätter für "Einlagen" und "Entnahmen", jeweils für die Jahre 2005 und 2006, an den unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien, zu übermitteln.

G) Mit Schreiben vom 16. Juni 2008 wurde seitens der Bw. folgende Vorhaltsantwort übermittelt:

In der Beilage würden die Kontoblätter für Einlagen und Entnahmen für die Jahre 2005 und 2006 übermittelt. Dies seien im Speziellen:

- Konto 902000 Privateinlagen und –entnahmen;
- Konto 902100 Privatsteuern;

- Konto 902300 Eigenverbrauch;
- Konto 940100 Verrechnungskonto HG A, B;
- Konto 940200 Verrechnungskonto Wohnung C;
- Konto 431100 Mieterträge C (dieses Konto sei per 31. 12. 2005 auf das Privatkonto umgebucht worden);

Für das Jahr 2005 (richtig: 2006) seien noch zusätzlich das Konto 902200 "Sonderausgaben" übermittelt worden.

ad Konto Privateinlagen und –entnahmen für **2005**:

Als Einlagen wurden im Jahr viermal Habenzinsen von € 24,43, € 9,74, € 2,80 und € 3,67 verbucht. Weiters wurden auf der Habenseite dieses Kontos am 31. 12. 2005 die Diäten für 2005 in Höhe von € 1.080,80 gebucht. Auf das Privatkonto wurde ein Sollsaldo von € 23.938,05 gebucht.

ad Konto Privatsteuern: am 31. 12. 2005 wurde ein Sollsaldo von € 26.919,35 auf das Privatkonto gebucht.

ad Konto Eigenverbrauch: am 31. 12. 2005 wurde ein Sollsaldo von € 860,00 auf das Privatkonto gebucht.

ad Konto Verr. HG A.: am 31. 12. 2005 wurde ein Sollsaldo von € 17.828,83 auf das Privatkonto umgebucht.

ad Konto Verr. Wohnung C: am 31. 12. 2005 wurde ein Sollsaldo von € 2.263,07 auf das Privatkonto gebucht.

ad Konto Mieterträge C 10%: am 31. 12. 2005 wurde ein Habensaldo von € 6.363,55 auf das Privatkonto gebucht.

ad Konto Privateinlagen und –entnahmen für **2006**:

Die Buchungen bis 27. Februar 2006 sind Entnahmebuchungen

- für die Begas (€ 103,35);
- Entnahme von € 8.000,00 Gegenkonto 320500,
- für Anspruchszinsen (€ 51,63),
- für zwei Wecker (€ 73,93),
- für die Bewag (€ 75,90) und
- für die Stadtgemeinde D 1. Quartal 2006 (€ 139,30).

Die restlichen kopierten Kontoblätter sind für dieses Verfahren nicht relevant.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Nachversteuerung eines Eigenkapitalabfalles von € 3.900,77 mit dem (durchschnittlichen) Hälftesteuersatz.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

- a) Die Bw. betreibt einen Einzelhandel mit Schmuck und Uhren und ermittelt ihren Gewinn mit Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.
- b) der erklärte Gewinn laut Jahresabschluss zum 31. Dezember 2005 beträgt € 65.645,46 (OZ 7/2005).
- c) Als Entnahmen wurden in den Erläuterungen zum Jahresabschluss für 2005 folgende Positionen ausgewiesen (OZ 11/2005) (Beträge in €):

Privatentnahmen	- 23.938,05	siehe Kontoblatt zu G)
Privatsteuern	- 26.919,00	siehe Kontoblatt zu G)
Eigenverbrauch	- 860,00	siehe Kontoblatt zu G)
Verr. HG A.	- 17.828,83	siehe Kontoblatt zu G)
Verr. Wohnung C	- 2.263,07	siehe Kontoblatt zu G)
Summe Entnahmen lt. Bw.	- 71.809,30	---
zuzüglich Verr. Wohnung C lt. Finanzamt	2.263,07	---
Summe Entnahmen lt. Finanzamt	- 69.546,23	---

- d) Als Einlagen wurden in den Erläuterungen zum Jahresabschluss für 2005 folgende Positionen ausgewiesen (OZ 11/2005) (Beträge in €):

Mieterträge Katzelsdorf 10%	6.363,55	siehe Kontoblatt zu G)
Auflösung IFB	652,67	---
Summe Einlagen lt. Bw.	7.016,22	---

- e) Am 2. Februar 2006 wurden vom Konto 902000 (Privateinlagen und –entnahmen) € 8.000,00 als Entnahme verbucht (Gegenkonto 320500).
- f) Als sonstige betriebliche Erträge wurde unter der Kategorie "übrige" eine Privatnutzung 0% in Höhe von 500,00 verbucht (OZ 13 und 16/2005).
- g) Für das Kalenderjahr 2004 wurden im Einkommensteuerbescheid € 17.463,56 gemäß § 11a EStG 1988 mit dem durchschnittlichen Hälftesteuersatz besteuert.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

§ 11 a Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung normiert: Natürliche Personen, die den Gewinn 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 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.

§ 11 a Abs. 3 EStG 1988 bestimmt: Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist insoweit eine Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 vorzunehmen.

Gemäß § 124b Z 78 EStG 1988 konnte die Bestimmung des § 11a erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 angewendet werden.

Im vorliegenden Fall ist umstritten, ob die aus der Vermietung und Verpachtung der Wohnung in C erzielten Einnahmen als "betriebsnotwendige Einlage" anzuerkennen sind und damit kein Eigenkapitalabfall mit dem damit zusammenhängenden Nachversteuerungstatbestand festzustellen ist.

Die Bw. ermittelt ihren Gewinn aus dem Schmuck- und Uhrenhandel gemäß § 4 Abs. 1 EStG und darf demnach nur betriebsnotwendiges Vermögen in der Bilanz ausweisen. Da die vermietete Wohnung in C eindeutig nicht zum notwendigen Betriebsvermögen des Unternehmens der Bw. gehören konnte, kamen die auf das Privatkonto verbuchten Mieterträge aus dem außerbetrieblichen Bereich. Diese Mieterträge erfüllten somit das einkommensteuerrechtliche Kriterium der Einlagen, die gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich sind und gemäß § 6 Z 5 leg. cit. mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen sind. Der Begriff der "Betriebsnotwendigkeit" ist zwar gesetzlich nicht definiert, wird jedoch ausgehend vom Normzweck des § 11 a EStG 1988 – Förderung der Eigenkapitalbildung – von der Lehre dahingehend verstanden, dass offensichtliche Umgehungshandlungen, insbesondere durch kurzfristige Einlagen vor dem Bilanzstichtag mit Entnahme im folgenden Wirtschaftsjahr, vermieden werden sollen. Danach entsprechen nur Einlagen, die auf Dauer geeignet sind, die Liquidität eines Unternehmens zu sichern, Schutz vor Insolvenz geben und als Risikopolster dienen, den gesetzlichen Erfordernissen (vgl. Jakom, EStG, Kommentar, 1. Aufl., Tz 15 zu § 11a).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht davon auszugehen, dass bei abgabenrechtlichen Begünstigungen (Ermäßigungen, Befreiungen, etc.) der Grundsatz der strikten Amtsweigigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund tritt, als der Partei eine besondere Behauptungslast obliegt. Es liegt also an der Partei, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzu-

legen, die für die Begünstigung sprechen. Bei der Geltendmachung des § 11a EStG 1988 handelt es sich um eine Begünstigungsvorschrift und unterliegt der Steuerpflichtige dadurch einer erhöhten Mitwirkungspflicht (VwGH vom 31. März 1999, 98/16/0321, 0322). Die Bw. trifft somit die Beweislast für die Richtigkeit ihrer Vorbringen in Bezug auf die Betriebsnotwendigkeit der Einlagen. Das Vorbringen der Bw. ist nicht geeignet, die Feststellungen des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid, wonach die Betriebsnotwendigkeit hinsichtlich der als Einlagen verbuchten Mieteinnahmen nicht gegeben sei, zu widerlegen. Auch ist dem Berufungsvorbringen nicht zu entnehmen, worin die Betriebsnotwendigkeit gelegen sein soll.

Ein Gewinn ist nur dann nach § 11a EStG 1988 begünstigt, soweit er nicht entnommen wird und zu einem Anstieg des Eigenkapitals geführt hat. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn die Entnahmen übersteigt. Einlagen sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind. Nach den amtlichen Erläuterungen sind Einlagen nur dann betriebsnotwendig, wenn sie Fremdkapital ersetzen (z. B. für Neuinvestitionen), nicht jedoch dann, wenn sie nur dazu dienen, um vorangegangene Entnahmen auszugleichen.

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. im Berufungsverfahren nicht vorgebracht, die Einlagen hätten dazu gedient, einen konkreten Kapitalbedarf zu decken oder betriebliches Fremdkapital durch Eigenkapital zu ersetzen. Sie hat die vom Finanzamt in der Bescheidbegründung und im Vorlagebericht in Abrede gestellte Betriebsnotwendigkeit der Einlagen nicht durch entsprechendes Vorbringen widerlegt, sondern – ganz im Gegenteil – in ihrer zum Vorlagebericht des Finanzamtes abgegebenen Stellungnahme vom 23. Mai 2007 sogar ausdrücklich festgehalten, „dass bedingt durch die Einlagen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung größere Entnahmen getätigt werden konnten.“ Allein aufgrund dieses Vorbringens kann der Berufung kein Erfolg mehr beschieden sein.

Im gegenständlichen Fall konnte daher für das Jahr 2005 keine betriebliche Notwendigkeit der geleisteten Einlagen festgestellt werden, weshalb ein begünstigter Steuersatz nicht zur Anwendung kommen konnte. Vielmehr hat das Finanzamt – infolge des Sinkens des Eigenkapitals – zu Recht eine Nachversteuerung vorgenommen.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Juli 2008