



Berufungsentscheidung

Unabhängiger Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Mag. Erich Schwaiger, Dr. Walter Zisler und Dr. Martin Neureiter über die Berufung des Bw., Adresse1, vertreten durch Dr. Axel-Hans Werner Wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft, 5020 Salzburg, Fürbergstraße 60/59, vom 18. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer, vom 20. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 nach der am 21. November 2007 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als **Anlage C** angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz Bw.) ist alleiniger Kommanditist der im Firmenbuch registrierten Kommanditgesellschaft E***GmbH&CoKG (FN XXXXX). Der Bw. ist am Stammkapital der alleinigen Komplementärin E***GmbH zu einem Viertel (ATS 125.000 von 500.000) beteiligt und deren alleiniger Geschäftsführer.

Die Berufung richtet sich gegen den **Einkommensteuerbescheid 2004**, in dem die gesamten als Mitunternehmer der obigen KG erzielten Einkünfte mit dem Normalsteuersatz

der Besteuerung unterzogen wurden, obwohl der Bw. die Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz beantragt hatte.

Das gegen diesen Bescheid erhobene Rechtsmittel verwies auf die **Berufung gegen den Feststellungsbescheid** der E***GmbH&CoKG für 2004, die mittels Berufungsvorentscheidung deswegen abgewiesen worden war, weil sich aus dem Feststellungsverfahren kein begünstigungsfähiger Gewinn ergeben habe (zum weiteren Gang dieses Verfahrens siehe unten).

Der Vorlageantrag enthält die Anträge auf mündliche Verhandlung sowie Senatszuständigkeit und führte keine über die Berufung hinausgehenden Gründe an.

Nach einem Vorhalteverfahren übermittelte der Unabhängige Finanzsenat mit 12. September 2007 eine Zusammenfassung des Sachverhaltes an die Verfahrensparteien.

In der am 21. November 2007 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurden keine Beweisanträge gestellt, wurde der Sachverhalt eingehend erörtert und im Kern außer Streit gestellt. Die Ausführungen der Verfahrensparteien werden zu den jeweiligen Punkten im Sachverhalt dargestellt.

Der Amtsbeauftragte beantragte die Abweisung im Sinne der Berufungsvorentscheidung und im Sinne seiner Stellungnahme vom 1. Oktober, da keine Betriebsnotwendigkeit bei den Sparbucheinlagen vorliege.

Der Vertreter des Bw. beantragte die Stattgabe der Berufung im Sinne der Berufungsausführungen unter Berücksichtigung der getroffenen Änderungen in Rahmen dieser Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Sachverhalt

Die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats basiert auf folgendem Sachverhalt, der sich aus den Steuerakten des Bw. und der E***GmbH&CoKG sowie aus den Ermittlungen und Angaben der Parteienvertreter im konkreten Verfahren (inklusive mündlicher Verhandlung) ergeben haben.

Dieser vom Unabhängigen Finanzsenat als erwiesen beurteilte Sachverhalt wurde den Parteien in zusammengefasster Form bereits mit Schreiben vom 12. September 2007 mitgeteilt und von diesen in der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellt.

1) Bescheid über die Feststellung gem. § 188 BAO

Wie erwähnt verwies der Bw. hinsichtlich seiner Berufungsgründe primär auf das Rechtsmittelverfahren zum Bescheid über die **einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte** der E***GmbH&CoKG für 2004. In der relevanten Erklärung der Einkünfte der Personengesellschaften (Gemeinschaften) dieser Gesellschaft wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Kz 330) mit EUR 87.926,90 angegeben. Davon entfielen auf den Bw. EUR 84.293,26, die laut Beilage E106 zur Gänze aus nicht entnommenen Gewinnen gemäß § 11a EStG 1988 bestanden.

• Bescheid

Nach erstinstanzlicher Durchführung eines Vorhalteverfahrens, bei dem zur Kontrolle des nicht entnommenen Gewinnes das Verrechnungskonto des Bw. (Konto Nr. 9461) angefordert wurde, erließ das Finanzamt einen mit **4. Mai 2006** datierten **Bescheid** (Zustellung 9. Mai 2006) mit folgendem Inhalt:

Die im Kalenderjahr 2004 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt:

<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>87.926,90 €</i>
<i>Name</i>	<i>Anteil Einkünfte</i>
Bw.	<i>84.293,26 €</i>
E***GmbH	<i>3.633,64 €</i>

Dieser automationsunterstützt erstellt Bescheid enthielt weder einen Hinweis auf eine zusätzliche Begründung noch auf eine Fortsetzung des Bescheides.

• Fortsetzung des Bescheides

Nach über einem Monat nämlich am **20. Juni 2006** stellte das Finanzamt ein weiteres Schriftstück zu, das mit 14. Juni 2006 datiert war sowie mit „*Blatt 3*“ und „**Fortsetzung des Bescheides über die Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2004**“ überschrieben war. Dieses Formular trägt die Nummer E 107 und entspricht folgendem Muster:

Finanzamt	Steuernummer/Referat	Blatt 3
-----------	----------------------	---------

Erklärungen können ab der Veranlagung für 1999 in Schilling oder wahlweise in Euro erstellt und beim Finanzamt eingereicht werden. Kreuzen Sie dazu bitte in der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften), Vordruck E 6, die zutreffende Währung im Kästchen nach der Formularüberschrift an.
Bitte beachten Sie: Die Währung sämtlicher Beträge **dieser Beilage** hat mit der von Ihnen in der Feststellungserklärung gewählten Währung übereinzustimmen.

Fortsetzung des Bescheides über die Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr

Bitte diese Beilage vollständig ausgefüllt und unterschrieben gleichzeitig mit der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) und dem Vordruck E 106 a (E 106) beim Finanzamt einzureichen.

Bezeichnung der Gesellschaft oder Gemeinschaft (Ort der Geschäftsleitung oder des Sitzes)

Bei der Berechnung der Einkommen- und Körperschaftsteuer ist/sind für den/die bezeichnete(n) Beteiligte(n) folgende(r) Anteil(e) **abweichend** vom Beteiligungsverhältnis zu berücksichtigen.

Name des/der Beteiligten	Platz-Nr. lt. Vordruck E 106
--------------------------	------------------------------

Im Feld „*Bezeichnung der Gesellschaft*“ scheint der Name der E***GmbH&CoKG auf. Ein Zustellbevollmächtigter bzw. Vertreter der Gesellschafter scheint nicht auf.

Im Feld „*Name der/des Beteiligten*“ ist der Bw. ersichtlich.

Im Feld „*Sonstige steuerliche Besonderheiten*“ wurde in der Spalte 1 vermerkt: „nicht entnommener Gewinn gem. § 11a EStG“. Die dazugehörige Spalte 2 ist mit „Bitte deutlich schreiben!“ überschrieben und enthält den Wert 0,00 (siehe nachstehendes Faksimile).

Sonstige steuerliche Besonderheiten		
nicht entnommener Gewinn gem. § 11a EStG	0,00	

Ein Hinweis auf eine Zustellfiktion ist dem Schriftstück nicht zu entnehmen.

• Zusätzliche Bescheidbegründung

Diesem Schreiben folgte eine zusätzliche **Bescheidbegründung**, die mit **19. Juni 2006** datiert und mit 21. Juni 2006 zugestellt wurde. Der Feststellungsbescheid selbst enthielt wie erwähnt **keine Ankündigung** einer weiteren Begründung.

Die Bescheidbegründung ist an die E***GmbH&CoKG z.H. des steuerlichen Vertreters adressiert. Ein Hinweis auf eine Zustellfiktion fehlt.

Die Begründung lautete:

Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, 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).

Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern sind in diese Betrachtung nicht mit einzubeziehen. Der nicht entnommene Gewinn gem. § 11a EStG 1988 für den Beteiligten Bw. beträgt daher Null.

Das für die Einkommensteuer des Bw. zuständige Finanzamt wurde mittels Verständigung (*Blatt 2* des Formulars *E107*) davon informiert, dass der nicht entnommene Gewinn gem. § 11a EStG 1988 EUR 0,00 beträgt.

- **Mündliche Verhandlung vom 21. November 2007**

Nach eingehender Diskussion erzielten die Verfahrensparteien darüber Einigkeit, dass im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der E***GmbH&CoKG für das Streitjahr nicht über die Begünstigung des §11a EStG 1988 abgesprochen wurde und somit im bekämpften Einkommensteuerbescheid abzusprechen ist.

2) Berufung gegen den Feststellungsbescheid

Der steuerliche Vertreter ergriff gegen den Erstbescheid namens seiner Mandantin (E***GmbH&CoKG) das Rechtsmittel der Berufung und begründete es damit, dass im bekämpften Bescheid abweichend von den eingereichten Erklärungen der Gewinnanteil nicht mit dem begünstigten Steuersatz gem. § 11a EStG 1988 sondern mit dem Normalsteuersatz besteuert worden sei. Diese Betrachtungsweise verkenne vollständig die gesetzliche Normierung des § 11a EStG 1988, die nur auf den Eigenkapitalanstieg im jeweiligen Wirtschaftsjahr abstelle. In diese Betrachtung sei selbstverständlich das Kapitalverrechnungskonto eines Kommanditisten, über welches sämtliche Einlagen und Entnahmen des Gesellschafters sowie der Gewinnanteil verrechnet werden, mit einzubeziehen.

Die Überprüfung des Eigenkapitalanstiegs ergebe folgende Rechnung:

<i>Gewinnanteil 2004 lt. Buchhaltung</i>	<i>EUR 80.031,17</i>
<i>Zuzüglich Übertrag IFB 2000 (=Einlage)</i>	<i>EUR 18.432,37</i>
<i>Abzüglich Saldo aus Entnahmen und Einlagen 2004</i>	<i>- EUR 3.265,24</i>
<i>Eigenkapitalanstieg 2004</i>	<i>EUR 95.198,30</i>

Da der steuerliche Gewinnanteil des Bw. in Höhe von EUR 84.293,26 somit in voller Höhe Deckung im Eigenkapitalanstieg des Jahres 2004 finde und somit zur Gänze dem begünstigten Steuersatz gem. § 11a EStG 1988 zu unterziehen sei, beantragte der steuerliche Vertreter, den Gewinnanteil des Bw. mit dem begünstigten Steuersatz zu besteuern.

Nach Durchführung eines weiteren Vorhalteverfahrens entschied das Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidung über die Berufung und sprach deren Abweisung als unbegründet aus. In der Begründung stellte sie nochmals klar, dass sich kein begünstigungsfähiger Gewinn ergebe (Details siehe unten).

Im darauf folgenden Rechtsmittelverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (RV/0599-S/06) wurde die Berufung gegen den Feststellungsbescheid als verspätet zurückgewiesen. Die Abgabenbehörde 2. Instanz begründete dies damit, dass dieses Rechtsmittel mit Schriftsatz vom 18. Juli 2006 erhoben worden sei, obwohl der Feststellungsbescheid ohne Ankündigung einer weiteren Begründung bereits mit 9. Mai 2006 zugestellt worden sei. Obschon die Begründung dann mit 20. Juni 2006 nachgereicht worden sei, verneinte der Unabhängige Finanzsenat mangels Ankündigung im Bescheid deren rechtliche Wirkung für die Rechtszeitigkeit des Rechtsmittels. Der Bescheid der zweiten Instanz erwuchs in Rechtskraft.

3) Sparbuch und Einlagen – bisherige Untersuchungen im Rahmen des Feststellungsverfahrens

Im Zuge der Ermittlungen des Finanzamtes wurden anhand des Verrechnungskontos 9461 die Vorgänge rund um ein Sparbuch untersucht, das nicht bilanziert worden war und vom steuerlichen Vertreter als „Privatvermögen“ bezeichnet wurde.

Dazu wurde bekannt gegeben, dass der Bw. im Hinblick auf die Tatsache, dass das Kapitalverrechnungskonto in der KG nicht verzinst werde, nach Maßgabe der Liquiditätssituation der KG immer wieder Beträge abziehe, um sie auf diesem privaten Sparbuch, auf dem er selbstverständlich Zinsen erhalte, zu veranlagen. Sollte die Liquiditätssituation des Unternehmens es wieder erfordern, werde, um die Aufnahme kurzfristiger Kredite bei der Bank zu unterbinden, vom Bw. wiederum Geld an die KG zugeführt. Der steuerliche Vertreter gab an, diese Verfügungen bzw. Zahlungen seien im Rahmen jeglicher ihm bekannten gesetzlichen Bestimmungen zweifellos als normale Entnahmen bzw. Einlagen anzusehen.

Eine Einlage mit dem Titel „E***GmbH “ in Höhe von EUR 11.669,76 habe die Auflösung einer offenen Gehaltsverrechnung aus dieser GmbH betroffen, sodass selbst unter Außerachtlassung der über das Sparbuch gelaufenen Einlagen und Entnahmen im Jahr 2004 insgesamt Einlagen in Höhe von EUR 73.531,99 getätigt worden seien, denen Entnahmen in Höhe von EUR 56.455,82 gegenüberstünden.

Aus diesem Überhang in Höhe von EUR 17.076,17 zuzüglich des Gewinnanteiles in Höhe von EUR 80.031,17 ergebe sich somit insgesamt ein Eigenkapitalanstieg in Höhe von EUR 97.107,34 sodass der Gewinnanteil des Bw. zur Gänze von diesem Eigenkapitalanstieg gedeckt sei und der halbe Steuersatz somit gesetzmäßig zustehe (Schreiben vom 28. August 2006).

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt darauf hin, dass sämtliche Entnahmen und Einlagen bei der Ermittlung des begünstigungsfähigen Gewinnes nach § 11a

EStG 1988 zu berücksichtigen seien, da es sich beim Sparbuch um kein Betriebsvermögen handle.

In diesem Zusammenhang sei klarzustellen, dass Entnahmen und Einlagen nicht gleich behandelt würden. Entnahmen seien immer zu berücksichtigen, Einlagen hingegen nur bei Betriebsnotwendigkeit. Einlagen seien in diesem Sinne nicht deswegen betriebsnotwendig, weil sie frühere Entnahmen ausgleichen. Die Einkommensteuerrichtlinien (=EStR 2000) sähen nur für den Fall, dass nach einer Entnahme eine betragsgleiche Einlage innerhalb von drei Tagen erfolgt, vor, dass gar keine schädliche Entnahme vorliege. Es sei also für sämtliche Einlagen die Betriebsnotwendigkeit nachzuweisen.

Eine Einlage sei insbesondere betriebsnotwendig, wenn sie entweder dazu dient,

- einen konkreten Kapitalbedarf aus Anlass konkreter betrieblicher Investitionen oder konkreter betrieblicher Aufwendungen, welche andernfalls mit Fremdmitteln finanziert werden müssten, zu decken (Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalvermeidung bei betrieblich veranlasstem Kapitalbedarf) oder
- betriebliches Fremdkapital durch Eigenkapital zu ersetzen, weil für die Bedienung der betrieblichen Bankverbindlichkeit (Tilgung und Zinsendienst) keine ausreichenden liquiden Mittel im Betrieb vorhanden sind (Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalersatz).

Werde ein Einlage lediglich zum Ausgleich von (vorherigen) Entnahmen getätigt, sei sie nicht betriebsnotwendig.

Das Finanzamt führte an, Einlagen in Höhe von EUR 1.155.050,96 seien trotz Aufforderung (gemeint offenbar der Vorhalt vom 3. August 2006) nicht näher erläutert worden, weshalb nicht festgestellt werden könne, ob diese Einlagen im Einzelnen betriebsnotwendig gewesen seien. Es ergebe sich kein begünstigungsfähiger Gewinn, weshalb die Berufung abzuweisen sei.

Im Vorlageantrag zur Berufung gegen den Feststellungsbescheid wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass anstelle der vorgenommenen Einlagen eine Fremdfinanzierung über Kreditinstitute hätte vorgenommen werden müssen, womit die Betriebsnotwendigkeit der Einlagen hinreichend nachgewiesen sei.

4) Analyse der getätigten Entnahmen und Einlagen via Sparbuch durch den Unabhängigen Finanzsenat

Das Verrechnungskonto Nr. 9461 des Bw. im Rechnungswesen der E***GmbH&CoKG sowie die Ein- und Ausgänge am streitgegenständlichen Sparbuch wurden vom Unabhängigen Finanzsenat einer eingehenden Analyse unterzogen. Dazu diene die stichprobenweise und

kontenbezogene Auswertung der in Dateiform übermittelten Buchhaltungs- und Bilanzierungsjournale 2004. Die Salden wurden dabei zum Teil mit der ebenfalls übermittelten Saldenliste abgeglichen.

Das Buchhaltungskonto 9461 weist die in der Anlage A ersichtlichen Entnahmen und Einlagen aus. Die dabei hell- und dunkelgrau unterlegten Buchungen spiegeln die Geldflüsse wieder, die aus Einzahlungen und Abhebungen im Zusammenhang mit dem nicht bilanzierten Sparbuch Nr. 00020722831 stehen.

Wie aus dem Abgleich dieses Sparbuches mit den Buchungen sowie den Aussagen des steuerlichen Vertreters hervorgeht, diente das Sparbuch als „Liquiditätsbuffer“. Waren ausreichend flüssige Mittel im Betrieb vorhanden, wurden diese entnommen und auf das Sparbuch transferiert. Wurden die Mittel anschließend wieder im Betrieb benötigt, wurden diese vom Sparbuch abgehoben und dem Betrieb zugeführt.

Dies diente einerseits weitgehend dazu, den Saldo des betrieblichen Giro-Kontos (Buchhaltungskonto 2812) bei der A-Bank in einem Bereich zu halten, der fast durchgehend positiv war, sich aber selten im Bereich von über EUR 50.000,00 bewegte.

Aus den Kassa-Buchungen geht hervor, dass die Bareinlagen in der Regel im Vorfeld von bar ausbezahlten Betriebsausgaben (vor allem Löhne und Reisekosten etc.) erfolgten, was darauf schließen lässt, dass diese Einzahlungen nötig waren, um die Betriebsausgaben zu finanzieren.

Der über mehrere Jahre konstant relativ hohe Bargeldbestand veranlasste den Unabhängigen Finanzsenat zur Nachforschung, ob die Einzahlungen tatsächlich zur Begleichung der Ausgaben notwendig gewesen sind. Der steuerliche Vertreter bejahte dies und begründete dies damit, dass das Unternehmen zum Jahresende 2004 um die 21 Fahrer beschäftigt habe, denen jeweils EUR 2.500,00 zur Begleichung von diversen Ausgaben (Verpflegung, Nächtigung, Reparaturen etc.) mitgegeben worden seien, was in Summe einen konstanten Kassensaldo von EUR 52.500,00 ergibt. Der Restbetrag sei im Unternehmen konstant bar zur Verfügung gestanden. Im Jahr 2005 sei die Zahl der Fahrzeuge und der Fahrer aufgrund der schlechteren wirtschaftlichen Situation (das Unternehmen verzeichnete zum ersten Mal überhaupt einen Verlust!) auf 16 (Jahresende) reduziert worden. Auf Empfehlung der Kanzlei des steuerlichen Vertreters seien die Barmittel der Fahrer auf jeweils EUR 2.000,00 vermindert und das Barvolumen des Unternehmens selbst reduziert worden. So seien zum Jahresende 2005 nur mehr Gesamtbarmittel in Höhe von EUR 37.996,00 vorhanden gewesen, von denen EUR 32.000,00 auf die Barmittel der Fahrer entfallen seien. Diese Aussagen wurden durch die Vorlage der Monatssalden untermauert.

Die Dauer zwischen den Ein- und Auszahlungen im Zusammenhang mit dem Sparbuch überschritt regelmäßig den Zeitraum von drei Tagen, betrug aber selten mehr als zwei bis drei Wochen. Die Bewegungen spiegeln dabei ein ständiges auf und ab wieder und geben keinen Anlass zur Annahme, dass nur kurzfristig Gelder – etwa rund um den Bilanzstichtag – betrieblich gewidmet worden wären. Durchschnittlich erfolgten etwa zwei Mal pro Monat Einlagen vom Sparbuch.

Das Finanzamt anerkannte die folgenden Einlagen in Höhe von insgesamt EUR 1.155.050,96 nicht als betriebsnotwendig und verweigerte damit praktisch allen Einlagen, die nicht direkt mit Entnahmen in Zusammenhang gebracht (und damit neutralisiert) werden konnten, die Anerkennung (in Anlage A hellgrau unterlegt).

<i>Datum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Datum</i>	<i>Betrag</i>	<i>Datum</i>	<i>Betrag</i>
30.01.2004	35.000,00	20.04.2004	100.000,00	23.09.2004	157.030,22
16.02.2004	37.017,00	30.04.2004	60.000,00	28.10.2004	50.000,00
01.03.2004	50.000,00	14.06.2004	20.000,00	15.11.2004	70.000,00
15.03.2004	40.000,00	30.06.2004	80.000,00	30.11.2004	50.000,00
29.03.2004	60.000,00	14.07.2004	66.003,74	15.12.2004	70.000,00
31.03.2004	20.000,00	16.08.2004	50.000,00	23.12.2004	20.000,00
05.04.2004	20.000,00	13.09.2004	50.000,00	30.12.2004	50.000,00
<i>Summen</i>	<i>262.017,00</i>		<i>426.003,74</i>		<i>467.030,22</i>
Gesamt	1.155.050,96				

Der steuerliche Vertreter des Bw. geht in seiner Beurteilung davon aus, dass das streitgegenständliche Sparbuch nicht als Betriebs- sondern als Privatvermögen einzustufen ist. Dementsprechend behandelte er die der steuerlichen Beurteilung zugrunde liegenden Geldflüsse rechtlich als Einlagen und Entnahmen.

Insgesamt weist das Verrechnungskonto Privatentnahmen von EUR 1.213.455,82 sowie Privateinlagen von EUR 1.228.622,95 auf. Das ergibt einen Eigenkapitalanstieg vor Verbuchung des Bilanzgewinnes von EUR 15.167,13. Da die Einlagen bisher fast zur Gänze nicht anerkannt wurden, ging das Finanzamt in seiner Entscheidung von einem Eigenkapitalabfall aus.

Der steuerliche Vertreter stellte in der mündlichen Verhandlung die historische Entwicklung des Sparbuches dar. Er führte aus, der Bw. habe sein Unternehmen bis zum Jahr 1994 als Einzelunternehmen betrieben und sich dann aus Haftungsgründen für die Rechtsform einer GmbH & Co. KG entschieden. Das Unternehmen habe immer nur mit Eigenkapital gearbeitet und anlässlich der Gründung der GmbH & Co. KG habe sich die Frage gestellt, was mit den überschüssigen Eigenmitteln geschehen solle. Aus Haftungsgründen habe er dem Bw. geraten, überschüssige Eigenmittel nicht im Betrieb zu lassen, da es sich dabei um

Eigenkapital handeln würde, das im Falle einer Haftungsinanspruchnahme den Gläubigern zur Verfügung gestanden wäre. Sofern also Liquiditätsüberhänge bestanden hätten, habe der Bw diese aus dem Betrieb entnommen, habe dabei jedoch darauf geachtet, dass kein Negativstand auf den betrieblichen Bankkonten entstehe, da dies eventuell Probleme mit der Anerkennung der Zinsen als Betriebsausgaben gebracht hätte.

Das Sparbuch habe somit bereits ab Gründung der GmbH & Co KG ab Mitte 1995 als Liquiditätspuffer gedient und habe im Laufe der Jahre den Betrag von ca. € 400.000,00. erreicht. Die Bewegungen zwischen Sparbuch und betrieblicher Bank bzw. Kassakonto hätten sich also immer schon in dieser Art abgespielt.

Der steuerliche Vertreter gab an, er könne nicht nachvollziehen, warum bei Entnahmen und Einlagen von rund € 1,155.000,00 im Jahr 2004, die mit Ausnahme von € 5.500,00 zur Gänze wieder zur Bezahlung von Betriebsaufwendungen verwendet worden seien, die Entnahmen zwar als schädlich im Zusammenhang mit der Bestimmungen des § 11a EStG gesehen werden würden, die Einlagen, die aber nur eine Rückführung der zuvor getätigten Entnahmen darstellen würden, als nicht betriebsnotwendig bedingt beurteilt worden seien. Dies sei seiner Meinung nach weder logisch noch konsequent. Dazu wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass diese Entnahmen zwar getätigt worden seien, aber keine private Verwendung erfolgt sei.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf seine schriftliche Stellungnahme vom 1. Oktober 2007, in der im Wesentlichen dargestellt wurde, dass es sich bei diesen Einlagen lediglich um den Ausgleich von zuvor getätigten zu hohen Entnahmen gehandelt habe. Nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des Budgetbegleitgesetzes 2003 bzw. auch nach den Einkommensteuerrichtlinien handle es sich dabei um Einlagen, die nicht als betriebsnotwendig anzusehen seien.

5) Sonstige relevante Buchungen und Vorgänge

Der Unabhängige Finanzsenat unterzog weiters die folgenden Positionen einer genaueren Untersuchung:

a) Übertrag IFB

Die steuerneutrale Übertragung des IFB 2000 nach Ablauf der Behaltefrist von vier Jahren erfolgte als Einlagenbuchung (Umbuchung 19 in Höhe von EUR 18.432,37). Beide Parteien beurteilten den IFB-Übertrag in der mündlichen Verhandlung als nicht eigenkapitalerhöhend im Sinne der Bestimmungen des § 11a EStG.

b) Miete SBV

Der Bw. stellt der E***GmbH&CoKG ein bebautes Grundstück zur Verfügung, das sich in seinem Sonderbetriebsvermögen befindet. Die letzte Investition erfolgte dabei 1991 (Mineralölabscheideanlage).

Die Miete für dieses Grundstück wurde als Einlage verbucht (Umbuchung 21 in Höhe von EUR 4.400,00). In weiterer Folge wurde dieser Betrag in der Sonderbilanz wieder als Ertrag und die tatsächliche auf dieses Wirtschaftsgut entfallende AfA in Höhe von EUR 469,02 als Aufwand verbucht.

Beide Parteien beurteilten diese Einlagenbuchung deshalb in der mündlichen Verhandlung als nicht eigenkapitalerhöhend.

c) Umgliederung endbesteuerungsfähige Kapitalerträge

Im Zuge der Abschlussbuchungen wurden die endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge saldiert als Einlage (EUR 2.120,51; Umbuchung 39-42) erfasst, um eine doppelte Besteuerung zu vermeiden.

Es handelt sich dabei um die folgenden Beträge, die weitgehend unterjährig anfielen:

Kto.Nr.	Konto	Datum	Text	Betrag
8060	Zinserträge aus Bankguthaben	31.03.2004	Zinsen VB	13,53
8060	Zinserträge aus Bankguthaben	31.03.2004	Zinsen VB	38,04
8060	Zinserträge aus Bankguthaben	01.04.2004	Zinsen CA	0,11
8060	Zinserträge aus Bankguthaben	01.07.2004	Zinsen CA	0,10
8060	Zinserträge aus Bankguthaben	01.10.2004	Zinsen CA	0,10
8060	Zinserträge aus Bankguthaben	30.06.2004	Zinsen VB	115,42
8060	Zinserträge aus Bankguthaben	30.09.2004	Zinsen VB	168,59
8060	Zinserträge aus Bankguthaben	31.12.2004	Zinsen VB	139,92
8090	Sonstige Zinserträge	21.06.2004	VB Bruttodividende	3,52
8110	Zinsen aus WP steuerpflichtig	30.06.2004	VB Reserve	457,50
8110	Zinsen aus WP steuerpflichtig	30.06.2004	VB Reserve	357,00
8110	Zinsen aus WP steuerpflichtig	15.12.2004	Epicon	8,04
8110	Zinsen aus WP steuerpflichtig	16.12.2004	CI Plus-UVO	347,70
8110	Zinsen aus WP steuerpflichtig	27.12.2004	VB-Rent	730,10
8540	KESt anrechenbar	31.12.2004	Umgliederung	-259,16
Summe				2.120,51

d) Zahlung an die Komplementär-GmbH

Am 10. Dezember 2004 wurden vom Sparbuch EUR 11.669,76 bar behoben und für Zwecke der E***GmbH verwendet. Die Erfassung im Rechnungswesen der E***GmbH&CoKG erfolgt als Umbuchung indem die Verrechnungskonten des Bw. (Kto. 9461) und der Komplementär-GmbH (Kto. 9451) angesprochen wurden.

Der Vertreter des Bw erklärte in der mündlichen Verhandlung, die Mittel seien in der Komplementär-GmbH zur Anschaffung von Wertpapieren für die Pensionsrückstellung verwendet worden. Die Komplementär-GmbH erhalte neben einer festen Haftungsvergütung die Aufwendungen aus der Geschäftsführung ersetzt. Die Höhe dieser Vergütung bestimme sich aus dem Saldo der Aufwendungen in der GmbH, was dazu geführt habe, dass Erträge aus den in Frage stehenden Wertpapieren die jährliche Vergütung an die GmbH verminderten.

Das Geld sei damit betrieblich verwendet worden und sei eine Forderung auf dem Verrechnungskonto der GmbH aufgebaut worden, die auch zu begleichen sei. Somit stehe ein direkter betrieblicher Zusammenhang dieser Zahlung außer Zweifel, es werde nur der betriebliche Bereich berührt, es handle sich um keine private Verwendung der Mittel durch den Gesellschafter und Bw.

Der Vertreter des FA gab an, dass auch aus seiner Sicht bei einem Rückfluss der Erträge aus diesen Wertpapieren die Zahlung als betrieblich bedingt anzusehen sei.

e) Luxustangente (außerbilanzmäßig)

Für die Ableitung des steuerlichen Gewinnes aus dem handelsrechtlich ermittelten Ergebnis wurde außerbilanzmäßig im Zuge der Angemessenheitsprüfung eine Luxustangente für einen im Jahre 2001 angeschafften PKW zugerechnet (EUR 331,11).

f) Reisekosten des Bw.

Mit Umbuchung 35 wurden die auf den Bw. entfallenden Reisekosten (Diäten etc.) mit einer Privateinlagenbuchung als Betriebsausgabe erfasst.

B) Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

1) Bindungswirkung des Feststellungsbescheides gem. § 188 BAO

§ 192 BAO bestimmt:

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für ... Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

§ 252 Abs. 1 BAO normiert in der Folge:

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

§ 11a Abs. 2 EStG 1988 führt aus, dass bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich

ermitteln, nur die Gesellschafter die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen können.

Zu prüfen ist deshalb eingangs, ob über die Frage der Begünstigung für nicht entnommene Gewinne (§ 11a EStG 1988) schon im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte abzusprechen war und ob dies auch geschehen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu ausgesprochen, dass bei Feststellungsbescheiden nach § 188 BAO darüber abgesprochen werden soll, ob die festgestellten Einkünfte dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 EStG 1988 unterliegen. Nur dann, wenn der Feststellungsbescheid keine Aussage dazu trifft, ob die festgestellten Einkünfte einer Besteuerung nach § 37 EStG 1988 unterliegen oder nicht, ist es zulässig, darüber im Einkommensteuerbescheid selbständig abzusprechen (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154).

Im konkreten Fall ist die Besonderheit zu beachten, dass die Begünstigung zwar nicht im Spruch des Feststellungsbescheides wohl aber im als Fortsetzung des Bescheides bezeichneten Schreiben und der händischen Begründung erwähnt wurde. Der (ursprüngliche) Spruch erwähnt nur die Höhe der (anteiligen) Einkünfte nicht aber die Frage der Begünstigung des § 37 EStG 1988.

Eine Erörterung findet diese Frage erst in der „Fortsetzung“ des Bescheides sowie in der Begründung, die dem Erstbescheid nachgereicht und der Berufungsvorentscheidung beigegeben wurde. Darin kommt zweifellos zum Ausdruck, dass die bescheiderlassende Behörde aussprechen wollte, dass die Begünstigung nicht zusteht.

Die Berufungsentscheidung zum Rechtsmittelverfahren bei der E***GmbH&CoKG geht auf die rechtliche Bedeutung der Bescheidfortsetzung sowie der zusätzlichen Begründung nicht ein, verneint aber deren rechtsmittelfristverlängernde Wirkung. Mit der Zurückweisung der Berufung schied die Berufungsvorentscheidung aus dem Rechtsbestand aus und der Erstbescheid vom 4. Mai 2006 erwuchs in Rechtskraft (siehe etwa *Ritz*, BAO³, § 276 Tz 24). Damit sind alle in diesem Bescheid getroffenen Aussagen für die Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer bindend.

2) Bindungswirkung der Fortsetzung des Bescheides über die Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften).

Die Berufungsentscheidung äußerte sich nicht zur rechtlichen Wirkung der „Fortsetzung des Bescheides“.

Das Kernproblem stellt dabei nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats dar, dass der ursprüngliche automationsunterstützt ausgefertigte Feststellungsbescheid vom 4. Mai 2006 neben dem fehlenden Hinweis auf die zusätzliche Begründung auch keinen Hinweis auf eine

(händische) Fortsetzung des Bescheides enthält. Der Unabhängige Finanzsenat kommt deshalb zum Schluss, dass dieser (Erst)Bescheid alle Teile enthielt, die rechtswirksam werden konnten. Er ist in sich abgeschlossen. Alle nachfolgenden Schriftstücke sind davon losgelöst zu beurteilen.

Damit muss aber auch die *Fortsetzung* vom 14. Juni 2006 einer eigenständigen Beurteilung unterzogen werden, wobei § 101 Abs. 3 BAO zu beachten ist. Diese Anweisung besteht aus zwei Sätzen und enthält zwei Aussagen:

- *Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), sind einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen.*
- *Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.*

Die Rechtsverbindlichkeit der Aussagen im „Fortsetzungsbescheid“ scheitert deshalb schon allein daran, dass diese Anordnungen missachtet wurden. Das Schriftstück enthält weder eine vertretungsbefugte Person noch den Hinweis auf die Zustellfiktion. Die Zustellung erfolgte nach dem Aktenstand ausschließlich an die E***GmbH&CoKG womit aber keine Rechtswirksamkeit für die beteiligten Gesellschafter begründet werden konnte. Dies deshalb, da Bescheide gemäß § 188 BAO eine rechtliche Wirkung erst dann entfalten können, wenn sie der Personengesellschaft (Personengemeinschaft) selbst **und** allen Beteiligten wirksam zugestellt wurden. Unterblieb auch nur die Zustellung an einen dieser Parteien, bleibt der gesamte Feststellungsbescheid für alle ohne rechtliche Wirkung (vgl. VwGH 19.12.2002, 99/15/0051 mwN).

Die prozessuale Bindung eines abgeleiteten Bescheides an einen Grundlagenbescheid kommt nur dann zum Tragen, wenn ein Grundlagenbescheid rechtswirksam erlassen worden ist (so etwa VwGH 27.6.1991, 91/13/0002), was im konkreten Fall zu verneinen war.

Damit muss zusammenfassend festgestellt werden, dass der vom Finanzamt erlassene „Fortsetzungsbescheid“ zur Feststellung gem. § 188 BAO ohne Hinweis auf seine Existenz im eigentlichen Bescheid keine ausreichenden Rechtswirkungen entfalten konnte. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass ein solcher Hinweis im EDV-System der Finanzverwaltung nicht vorgesehen sein dürfte und die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise damit der Verwaltungsübung entsprechen dürfte.

3) Bindungswirkung der zusätzlichen Bescheidbegründung.

Die händische zusätzliche Begründung ist an die E***GmbH&CoKG zu Händen des steuerlichen Vertreters adressiert und wurde auch an diesen zugestellt. Dieses Schriftstück

enthält weder einen Hinweis auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO noch wurde auf sein Ergehen im automationsunterstützt ausgefertigten Feststellungsbescheid hingewiesen.

Damit fehlt auch dieser Begründung ihre rechtliche Verbindlichkeit. Das ändert zwar nichts an der Wirksamkeit des Bescheides vom 4. Mai 2006, verbietet aber die Berücksichtigung der Begründung für die Auslegung des Spruches, die sonst unter Umständen möglich wäre (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/16/0075 mwN). Es würde jedem Rechtsschutzgedanken widersprechen, würde man diese Begründung zur Interpretation des Bescheidspruches heranziehen, zumal – wie die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats zu RV/0599-S/06 beweist – diese Aussagen nicht einmal mittels Rechtsmittel bekämpfbar waren.

4) Bindungswirkung hinsichtlich des Hälftesteuersatzes

Damit kann festgestellt werden, dass im Feststellungsbescheid nicht rechtswirksam über die Frage, ob und in welcher Höhe ein Hälftesteuersatz zusteht, abgesprochen wurde (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 1977, der darauf hinweist, dass Undeutlichkeiten und Missverständlichkeiten nicht zu Lasten des Rechtsschutzes des Betroffenen gehen dürfen).

Zur Frage, ob über die Begünstigung des § 11a EStG 1988 im Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO abzusprechen hätte werden müssen, existiert keine einheitliche Rechtsprechung.

- Der Unabhängige Finanzsenat hat zum einen entschieden, dass die Fixierung der Begünstigung des § 11a EStG 1988 im Feststellungsbescheid nicht zulässig ist, was vom Verfassungsgerichtshof nicht kritisiert wurde [UFS 30.8.2006, RV/1706-W/06, *Doralt/Heinrich*, EStG⁹, § 11a Tz 39 und VfGH 11.6.2007, B 1776/06 mwN].
- Andererseits hat dieselbe Behörde schon mehrfach entschieden, dass über diese Begünstigung bereits im Feststellungsbescheid abzusprechen ist [siehe beispielsweise UFS 12.1.2007, RV/2959-W/06 und RV/0057-W/07], was mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zum ähnlich gelagerten Fall der Eigenkapitalzuwachsverzinsung [VwGH 1.6.2006, 2006/15/0021] und der Geltendmachung des begünstigten Steuersatzes [VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154] verträglich scheint.

Im konkreten Verfahren kann die Beantwortung dieser nicht einheitlich geklärten Frage unterbleiben. Faktum ist nämlich, dass im Feststellungsbescheid nicht über den Hälftesteuersatz abgesprochen wurde, womit darüber jedenfalls im Verfahren zum Einkommensteuerbescheid 2004 zu entscheiden war (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154).

5) Ermittlung des Eigenkapitalanstiegs

§ 11a EStG 1988 lautet:

*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 EUR 100 000, 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.*

Die Erläuternden Bemerkungen zu diesem Gesetz (kurz EB) führen auszugsweise aus (RV 59 d.B. [XXII. GP]):

Der für die Begünstigung maßgebliche Eigenkapitalanstieg ermittelt sich somit aus dem laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahres, zuzüglich „betriebsnotwendiger“ Einlagen und abzüglich Entnahmen. ...

*Einlagen sind nur dann der Begünstigung zugänglich, wenn sie betriebsnotwendig sind. Eine Einlage wird insbesondere dann betriebsnotwendig sein, wenn sie **Fremdkapitalersatz** darstellt.*

Finanziert beispielsweise ein Textilunternehmer den Ankauf der neuen Herbstkollektion im Frühjahr anstelle eines Betriebsmittelkredites mittels einer Einlage, so ist dies jedenfalls betriebswirtschaftlich veranlasst, auch wenn er (sie) nach Eingang der Verkaufserlöse im Herbst seine (ihre) zuvor getätigte Einlage wieder zum Teil oder zur Gänze entnimmt.

*Wird die Einlage **lediglich zu Zwecken des Ausgleichs von zu hohen Entnahmen getätigt**, ist sie nicht betriebsnotwendig. Dies wird insbesondere dann anzunehmen sein, wenn Einlagen **kurz vor dem Bilanzstichtag** getätigt werden, um frühere Entnahmen auszugleichen (und sich damit die begünstigte Besteuerung zu sichern). Hingegen wird die Vermutung für die Betriebsnotwendigkeit einer Einlage sprechen, wenn nach einer erfolgten Einlage **sechs Monate** hindurch keine oder nur unwesentliche Entnahmen getätigt werden.*

Wenngleich dadurch keinerlei Bindungswirkung für den Unabhängigen Finanzsenat entfaltet wird, soll der Vollständigkeit halber auch der Standpunkt der Verwaltungsübung untersucht werden. Diese vertritt dazu folgende Meinung, die bereits auszugsweise in der

Berufungsvorentscheidung zitiert wurde (siehe EStR 2000, Rz 3860e):

Einlagen sind nur insoweit der Begünstigung zugänglich, als sie betriebsnotwendig sind. Eine Einlage ist insb. betriebsnotwendig, wenn sie entweder dazu dient,

- *einen konkreten Kapitalbedarf aus Anlass konkreter betrieblicher Investitionen oder konkreter betrieblicher Aufwendungen, welche andernfalls mit Fremdmitteln finanziert werden müssten, zu decken (**Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalvermeidung** bei betrieblich veranlasstem Kapitalbedarf) oder*
- *betriebliches Fremdkapital durch Eigenkapital zu ersetzen, weil für die Bedienung der betrieblichen Bankverbindlichkeit (Tilgung und Zinsendienst) keine ausreichenden liquiden Mittel im Betrieb vorhanden sind (**Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalersatz**).*

Beispiele:

1. Eine Textilunternehmerin finanziert den Ankauf der neuen Herbstkollektion im Frühjahr nicht durch einen Betriebsmittelkredit, sondern durch eine Einlage. Diese ist betriebsnotwendig, auch wenn nach Eingang der Verkaufserlöse im Herbst eine Entnahme getätigt wird, die zum Teil oder zur Gänze dem eingelegten Betrag entspricht.
2. Für die Abdeckung einer betrieblich veranlassten Bankverbindlichkeit sind im Betriebsvermögen keine liquiden Mittel vorhanden. Es wird eine Einlage zur Abdeckung der Bankverbindlichkeit getätigt. Diese Einlage ist betriebsnotwendig.

Wird eine Einlage lediglich zum Ausgleich von Entnahmen getätigt, ist sie nicht betriebsnotwendig. Dies ist insb. dann anzunehmen, wenn Einlagen kurz vor dem Bilanzstichtag getätigt werden, um frühere Entnahmen auszugleichen (und sich damit die begünstigte Besteuerung zu sichern) ob die festgestellten Einkünfte dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 EStG 1988 unterliegen.

Beispiel:

Während des Jahres 2004 wurden laufend Entnahmen in Höhe von insgesamt 30.000 Euro getätigt. Am 31.12.2004 erfolgt eine Einlage von 30.000 Euro, ohne dass dafür ein konkreter betrieblicher Kapitalbedarf gegeben wäre. Die Einlage ist nicht betriebsnotwendig.

Es bestehen keine Bedenken, eine Entnahme dann unberücksichtigt zu lassen, wenn der Entnahme eine betragsgleiche Einlage gegenübersteht, die innerhalb von höchstens **drei Tagen** erfolgt.

Beispiel:

Am 15.2. erfolgt eine Überweisung in Höhe von 1.000 Euro vom betrieblichen Bankkonto zur Begleichung der Einkommensteuervorauszahlung. Am 16.2. werden 1.000 Euro vom privaten Sparbuch dem betrieblichen Bankkonto gutgeschrieben. Es liegt keine schädliche Entnahme vor.

Die Bestimmung des § 11a EStG 1988 ist in ihrem Wirkungsmechanismus der Rücklage für nicht entnommene Gewinne gem. § 11 EStG 1972 nachgebildet, weshalb für Zwecke ihrer Interpretation auch die Rechtsprechung zu dieser Bestimmung herangezogen werden kann (*Doralt/Heinrich*, aaO, § 11a Tz 4). Dem Begriff der *betriebsnotwendigen Einlage* kann deshalb kein über den Zweck, offensichtliche Umgehungshandlungen vermeiden zu wollen, hinausgehender Inhalt beigemessen werden (*Doralt/Heinrich*, aaO, § 11a Tz 28).

Mit dem Begriff der betriebsnotwendigen Einlage versucht der Gesetzgeber zu vermeiden, dass vorangegangene Entnahmen kurz vor dem Bilanzstichtag durch Einlagen ausgeglichen werden können. Der Begriff ist im Gesetz nicht umschrieben und insoweit unklar. Hilfestellung bei der Begriffsbestimmung geben

- der Normzweck des § 11a (Förderung der Eigenkapitalbildung) sowie
- die Rechtsprechung des VwGH zur vergleichbaren Problematik bei § 11 EStG 1972, in der sich der VwGH ebenfalls stark auf den Normzweck beruft.

Zu § 11 EStG 1972 hat der VwGH entschieden, dass Einlagen und Entnahmen im selben Wirtschaftsjahr gegeneinander aufzurechnen sind. Einlagen, die nur zum Zwecke der **Umgehung** der Nachversteuerung mit der entsprechenden Umgehungsabsicht geleistet

werden, sind aber zu **ignorieren**.

Dabei ist eine Umgehungsabsicht in der Regel anzunehmen, wenn Einlagen nur kurze Zeit um den Bilanzstichtag im Betrieb verbleiben (VwGH 26.4.2000, 99/14/0249 mwN). Die steuerliche Relevanz einer solchen Einlage verneint das Höchstgericht, wenn es dem Abgabepflichtigen nicht gelingt, **beachtliche außersteuerliche** Gründe für die Erforderlichkeit der Einlage, wie etwa unabweisliche Liquiditätsbedürfnisse des Betriebes, darzutun. Im damaligen Beschwerdefall hatte ein Abgabepflichtiger am 18. Dezember und damit knapp vor dem Bilanzstichtag Geld von einem privaten Spargbuch eingelegt, um es kurz nach dem Stichtag am 26. Jänner wieder zu entnehmen. Diese Zuführung liquider Mittel über einen Zeitraum von etwa **fünf Wochen** wurde vom VwGH als nicht das Eigenkapital stärkend beurteilt (VwGH 9.11.1994, 92/13/0305).

Daraus folgt für die Beurteilung der für den konkreten Fall unter Pkt. A/4 dargestellten Entnahmen und Einlagen:

- **ad A/5/a) Übertrag IFB**

Bei der Ermittlung des Eigenkapitalanstiegs sind nur betriebsnotwendige Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 erhöhend zu berücksichtigen. Sowohl die Verwaltungsübung als auch die Lehre ist sich einig, dass die Bezugnahme auf § 4 Abs. 1 bedeutet, dass buchungstechnische Einlagen wie etwa die Übertragung des „abgereiften“ IFB auf das Kapitalkonto unberücksichtigt zu bleiben haben (EStR 2000 Rz 3860d oder *Doralt/Heinrich*, aaO, § 11a Tz 25). Diese Buchung musste damit ohne Auswirkung auf Stand des Eigenkapitals am Jahresende bleiben.

- **ad A/5/b) Miete SBV**

Bei der Ermittlung des Eigenkapitalanstiegs sind die Bewegungen in der Ergänzungsbilanz mit zu berücksichtigen (*Doralt/Heinrich*, aaO, § 11a Tz 41).

Im Beurteilungszeitraum waren mit dem Sonderbetriebsvermögen keine realen Einlagen und Entnahmen verbunden. Die Mietzahlung wurde via Ergänzungsbilanz als Gewinnvorweg erfasst und die anfallende AfA als Sonderbetriebsausgabe in Abzug gebracht.

Die bisher am Konto 9461 der E***GmbH&CoKG gebuchte Einlage von EUR 4.400,00 kann deshalb nicht eigenkapitalerhöhend berücksichtigt werden, da ihr in der Ergänzungsbilanz eine Entnahme in gleicher Höhe gegenüber steht. Es handelt sich um bloß buchmäßige Vorgänge. Die Einlagen am Konto 9461 waren deshalb um diesen Betrag zu kürzen.

- **ad A/5/c) Umgliederung endbesteuerungsfähige Kapitalerträge**

Die steuerliche Behandlung der als Einlage verbuchten Beträge, die der buchmäßigen Neutralisierung der endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge für Zwecke der Ermittlung des verbleibenden steuerlichen Gewinnes dienen, scheint nicht gänzlich geklärt.

Einigkeit besteht darin, dass diese Beträge nicht als laufender steuerlicher Gewinn erfasst werden dürfen (*Fuchs in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, § 11a Tz 3, *Doralt/Heinrich*, aaO, § 11a Tz 13).

Die Verwaltungsübung geht davon aus, dass aufgrund eines KESt-Abzuges oder gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 endbesteuerungsfähige Einkünfte, die gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 nicht tarifversteuert werden, zur Herstellung der gleichen Wirkung wie im Fall der Mitveranlagung als betriebsnotwendige Einlagen anzusehen sind (EStR 2000, Rz 3860d).

Fuchs ist aufgrund des Verweises auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 der Ansicht, dass buchungstechnische Einlagen (betreffend steuerfreie Erträge) unberücksichtigt bleiben. Zum konkreten Problem der Endbesteuerung äußert er sich nicht (*Fuchs*, aaO, § 11a Tz 3).

Heinrich zeigt zwei Lösungsansätze auf (*Doralt/Heinrich*, aaO, § 11a Tz 33f):

Zum einen kann man seiner Meinung nach der Verwaltungsübung folgen, weil die spätere Entnahme dieser einem Sonderbesteuerungsregime unterliegenden Erträge jedenfalls als Entnahme im Sinne des § 11a EStG 1988 zu berücksichtigen sei. Würde man nämlich die zur steuerlichen Neutralisierung dieser Erträge verbuchte Einlage nicht eigenkapitalanstiegswirksam erfassen, würde dies zur systemwidrigen Aufhebung der Wirkungen der § 93 und § 37 Abs. 8 EStG 1988 führen, was für die Behandlung dieser Buchungen als betriebsnotwendige Einlagen spreche.

Zum anderen weist der Autor aber auch zutreffend darauf hin, dass die spätere Entnahme steuerfreier Einnahmen und anderer als nach § 11a EStG 1988 begünstigter Erträge (zeitversetzt) während des Beobachtungszeitraumes von sieben Jahren zur Nachversteuerung von nach § 11a begünstigten Gewinnen führt, wenn es dadurch zu einem Eigenkapitalabfall kommt. Dieses Phänomen könnte seiner Meinung nach auch dadurch vermieden werden, dass steuerfreie und anderweitig begünstigte (z.B. endbesteuerte) Erträge weder als Einlagen noch - gleich den Veräußerungs- und Übergangsgewinnen - als Entnahmen behandelt werden. Die völlige Neutralität steuerfreier und endbesteuerter Erträge in Bezug auf die Ermittlung eines Eigenkapitalanstiegs bzw. -abfalls würde die Fiktion derartiger Erträge als betriebsnotwendige Einlagen erübrigen. Dafür müsste in § 11a Abs. 1 EStG 1988 der Begriff der Entnahme dahingehend teleologisch reduziert werden, dass die Entnahme von Mitteln, die aus steuerfreien oder anderweitig begünstigten (endbesteuerten) Erträgen stammen, keine

Berücksichtigung bei der Ermittlung des Eigenkapitalanstiegs bzw. -abfalls findet. Steuerfreie und anders als nach § 11a begünstigte Gewinnteile sollten also gleich wie Veräußerungs- und Übergangsgewinne behandelt werden, die bei einer späteren Entnahme bis zum Erreichen der nicht begünstigten Gewinnteile nicht eigenkapitalmindernd berücksichtigt werden (EStR 2000, Rz 3860c).

Da sich im konkreten Fall beide von Heinrich aufgezeigten Lösungsansätze relativ einfach in die Praxis umsetzen lassen, hält es der Unabhängige Finanzsenat für entbehrlich, eine Priorität für eine der beiden zu finden. Entscheidend ist im konkreten Fall, dass beide Wege zum selben in sich schlüssigen Ergebnis führen. Fallen nämlich wie hier nach dem Entstehen der endbesteuerungsfähigen Erträge im selben Wirtschaftsjahr noch Entnahmen an, spielt es keine Rolle welchen Weg man einschlägt. Im konkreten Fall trifft dies auf nahezu alle Beträge zu.

In der Darstellung wählt der Unabhängige Finanzsenat vereinfachend den Weg, die Verbuchung als eigenkapitalerhöhende Einlage zu berücksichtigen.

- **ad A/5/d) Zahlung an die E***GmbH.**

Die Verbuchung im Rechnungswesen der E***GmbH&CoKG erfolgte als Einlage am Privatkonto des Bw. und erhöhte die Forderung am Verrechnungskonto der E***GmbH..

Der Unabhängige Finanzsenat folgt der Ansicht der Parteienvertreter und kam zum Schluss, dass ein direkter betrieblicher Zusammenhang dieser Zahlung gegeben ist, der die Einlage zur betriebsnotwendigen macht. Es erfolgte keine private Verwendung der Mittel und die in der Komplementär-GmbH angeschafften Wertpapiere sind in der Lage, die jährliche Vergütung der KG an die GmbH zu vermindern. Die Erhöhung der Forderung gegenüber der Komplementär-GmbH zu Lasten des Verrechnungskontos des Kommanditisten und die damit verbundene Einlage waren als betriebsnotwendig zu qualifizieren, womit ihnen eigenkapitalerhöhende Wirkung zukam.

- **ad A/5/e) Luxustangente**

Es entspricht sowohl der Lehre wie auch der Verwaltungsübung, dass steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen iSd § 20 Abs. 1 EStG 1988 Entnahmen darstellen.

Soweit Aufwendungen und Ausgaben nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 dem Abzugsverbot unterliegen, handelsrechtlich aber zu einer Aktivierung führen, stellen sie hinsichtlich des unangemessenen Teils eine Entnahme dar. In den Folgejahren aufgrund der Aktivierung notwendige Korrekturen (z.B. AfA) sind damit bereits erfasst und nicht neuerlich als Entnahmen zu werten. Die stillen Reserven, die auf den steuerlich nicht relevanten Teil

entfallen, stellen bei ihrer Aufdeckung durch Veräußerung eine Einlage dar (*Doralt/Heinrich*, aaO, § 11a Tz 22 sowie EStR 2000 Rz 3860d).

Im konkreten Fall war deshalb die steuerliche Neutralisierung der Unangemessenheit (Luxustangente) richtigerweise schon im Zeitpunkt der Anschaffung des PKW (2001) und nicht im Beurteilungszeitraum als Entnahme zu erfassen. Der 2004 außerbilanzmäßig ausgeschiedene AfA-Anteil berührt deshalb die Ermittlung des begünstigungsfähigen Gewinnes nicht.

- **ad A/5/f) Reisekosten des Bw.**

Die Reisekostenbuchung erfasst Betriebsausgaben des Bw., die von ihm bisher selbst getragen wurden und damit unzweifelhaft eine betriebsnotwendige Einlage darstellen.

- **ad A/4) Analyse der Einlagen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Sparbuch**

Der steuerliche Vertreter des Bw. geht in seiner Beurteilung davon aus, dass das streitgegenständliche Sparbuch nicht als Betriebs- sondern als Privatvermögen einzustufen ist. Dementsprechend behandelte er die der steuerlichen Beurteilung zugrunde liegenden Geldflüsse rechtlich als Einlagen und Entnahmen. Unstrittig ist dabei, dass sich die Bewegungen am Sparbuch fast ohne Ausnahmen am Verrechnungskonto des Bw. niederschlagen. Diese gilt mangels buchhalterischen Widmung aber nicht für den Kapitalstock des Sparbuches. Das Sparbuch wurde also nicht als Wirtschaftsgut im Rechnungswesen der E***GmbH&CoKG abgebildet und stellt damit kein Betriebsvermögen dar.

Richtigerweise waren die den betrieblichen Bereich der E***GmbH&CoKG berührenden Geldbewegungen in der Folge als Einlagen bzw. Entnahmen zu erfassen (siehe etwa VwGH 26.4.1994, 91/14/0030 mwN).

Das Finanzamt brachte nun zwar die Entnahmen in Abzug verweigerte aber die Berücksichtigung von Einlagen in Höhe von EUR 1.155.050,96 als betriebsnotwendig. Begründet wurde diese damit, die Einlagen seien trotz Aufforderung nicht näher erläutert worden.

Die nunmehr durch die Abgabenbehörde 2. Instanz von Amts wegen vorgenommene Überprüfung ergab unbestrittenermaßen:

Das Sparbuch diene als „Liquiditätsbuffer“. Waren ausreichend flüssige Mittel im Betrieb vorhanden, wurden diese entnommen und auf das Sparbuch transferiert. Wurden die Mittel anschließend wieder im Betrieb benötigt, wurden diese vom Sparbuch abgehoben und dem Betrieb zugeführt.

Dies diene einerseits dazu, den Saldo des betrieblichen Giro-Kontos (Buchhaltungskonto 2812) bei der A-Bank in einem Bereich zu halten, der sich weitgehend zwischen EUR 0,00 und EUR 50.000,00 bewegte.

Aus den Kassa-Buchungen geht hervor, dass die Bareinlagen in der Regel im Vorfeld von bar ausbezahlten Betriebsausgaben (vor allem Löhne und Reisekosten etc.) erfolgten, was darauf schließen lässt, dass diese Einzahlungen nötig waren, um die Betriebsausgaben zu finanzieren. Der Kassenstand wurde konstant im betrieblich notwendigen Bereich gehalten (siehe Sachverhalt in Pkt. A/4).

Durchschnittlich erfolgten etwa zwei Mal pro Monat Einlagen vom Sparbuch ins Betriebsvermögen (siehe Anlage B). Die Dauer zwischen den Ein- und Auszahlungen im Zusammenhang mit dem Sparbuch überschritt regelmäßig den Zeitraum von drei Tagen, betrug aber praktisch nie mehr als zwei bis drei Wochen. Die Bewegungen spiegeln dabei ein ständiges auf und ab wieder. Es ergaben sich keine Hinweise darauf, dass nur kurzfristig Gelder – etwa rund um den Bilanzstichtag – betrieblich gewidmet worden wären..

Das Finanzamt interpretierte diese Einlagen und Entnahmen in seiner Stellungnahme vom 1. Oktober 2007 sowie in der mündlichen Verhandlung als den klassischen Fall, bei dem Einlagen lediglich zum Ausgleich von vorherigen (zu hohen) Entnahmen getätigt werden. Gerade solche Einlagen seien aber nach den bereits zitierten EB nicht betriebsnotwendig.

Der Gesetzgeber geht in den EB davon aus, dass Einlagen dann nicht betriebsnotwendig sind, wenn sie **lediglich zum Ausgleich von Entnahmen** getätigt werden. Das sei insbesondere dann anzunehmen, **wenn Einlagen kurz vor dem Bilanzstichtag getätigt werden**, um frühere Entnahmen auszugleichen.

Beispiel:

Während des Jahres 2004 wurden laufend Entnahmen in Höhe von insgesamt 30.000 Euro getätigt. Am 31.12.2004 erfolgt eine Einlage von 30.000 Euro, ohne dass dafür ein konkreter betrieblicher Kapitalbedarf gegeben wäre. Die Einlage ist nicht betriebsnotwendig.

Der zeitliche Abstand, der zwischen Entnahmen und Einlagen liegt, wird auch durch die Verwaltungsübung berücksichtigt. Die diesbezüglichen Aussagen in EStR 2000 Rz 3860e lauten:

Es bestehen keine Bedenken, eine Entnahme dann unberücksichtigt zu lassen, wenn der Entnahme eine betragsgleiche Einlage gegenübersteht, die innerhalb von höchstens drei Tagen erfolgt.

Damit wird im Effekt eine Neutralisierung von Entnahmen dann zugelassen, wenn ein nachvollziehbarer Konnex zwischen ihnen gegeben ist und sie nicht zur spürbaren Schwächung des Eigenkapitals geführt haben. Woher die sehr kurze Dreitagesfrist abgeleitet wurde entzieht sich den Nachforschungen des Unabhängigen Finanzsenats.

Nach fester Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenats geht aus obigem Beispiel klar hervor, dass die EB den typischen Missbrauchsfall vor Augen hatten, bei dem über viele Monate eigenkapitalschwächende Entnahmen getätigt werden, die erst kurz vor Ablauf des Wirtschaftsjahres oder gar am Bilanzstichtag wieder rückgängig gemacht werden. Es ist kein Hinweis darauf zu erkennen, dass auch der Sachverhalt inkludiert werden sollte, der hier zugrunde liegt. Im konkreten Fall kam es zu einem ständigen Wechselspiel zwischen Entnahmen und Einlagen, das dem Sparbuch eine betriebsvermögensähnliche Funktion verlieh. Es sind zwischen diesen Bewegungen weder große zeitliche Abstände noch auffällige betragliche Schwankungen erkennbar.

Dazu kommt im konkreten Fall, dass die Nutzung des Sparbuches als „Liquiditätspuffer“ schon fast zehn Jahre – und damit lange vor der Einführung der Begünstigung des § 11a EStG 1988 - in ähnlicher Form erfolgte. Durch die lange Zeit und das ständige Wechselspiel zwischen Einlagen und Entnahmen verliert auch die Tatsache zunehmend an Bedeutung, ob dieses System mit einer Einlage oder einer Entnahme begann. Bei dieser Konstellation erweist sich der vom Finanzamt bisher angewendete Beurteilungsmaßstab mit der zeitlichen Grenze von drei Tagen als ungeeignet.

Die strittigen Einlagen sind richtig im Konnex mit den Entnahmen zu sehen. Es wäre unsachlich, die kurzfristige Eigenkapitalschwächung begünstigungsschädlich zu berücksichtigen ohne die ihr unmittelbar folgende Stärkung saldierend in Ansatz zu bringen. Dazu kommt, dass die Einlagen unbestrittenermaßen und nachvollziehbar ausschließlich dazu gedient haben, liquide Mittel bereitzustellen, um den laufenden Betrieb der E***GmbH&CoKG zu gewährleisten.

Unter Berücksichtigung dieser Überlegungen kam der Unabhängige Finanzsenat zum Schluss, dass die vom Sparbuch stammenden Einlagen zur Gänze eigenkapitalerhöhend zu berücksichtigen waren.

Der nach den steuerlichen Vorschriften ermittelte und im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte rechtskräftig fixierte Gewinnanteil des Bw. betrug für das Kalenderjahr 2004 EUR 84.293,26.

Damit errechnet sich der begünstigungsfähige Anstieg des Eigenkapitals mit jenem Betrag, um den der steuerliche Gewinn die Entnahmen abzüglich der betriebsnotwendigen Einlagen übersteigt:

Summe Einlagen minus Entnahmen laut Verr.Kto. 9461	15.167,13
davon "Einlage" IFB-Übertrag (Pkt. A/5/a)	-18.432,37
davon Einlage Miete SBV (Pkt. A/5/b)	-4.400,00
Überhang der Entnahmen über die Einlagen 2004 somit	-7.665,24
Gewinnanteil steuerlich	84.293,26
begünstigt gem. § 11a EStG 1988 damit	76.628,02

Anlagen:

Anlage A – Buchhaltungskonto 9461

Anlage B – Vorgänge am Sparbuch 00020722831

Anlage C – Berechnungsblatt

Salzburg, am 21. November 2007