

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Günter Wellinger in der Beschwerdesache A, vertreten durch B, gegen den am 25. September 2009 ausgefertigten Bescheid des Finanzamtes C betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird abgewiesen.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen dieses Erkenntnis ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde hat nach Durchführung einer Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin mit am 25. September 2012 ausgefertigtem Bescheid das Verfahren hinsichtlich Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2009 wieder aufgenommen und am gleichen Tag den Einkommensteuerbescheid 2009 ausgefertigt. Vom Einkommen in Höhe von 103.072,72 € hat sie, abweichend vom bisherigen Einkommensteuerbescheid, nur 4.148,37 € (bisher 100.000 €) mit dem Hälftesteuersatz (20,27%) besteuert. Bei der Berechnung des Anstieges des Eigenkapitales (§ 11a EStG) für das Jahr 2009 seien Entnahmen in Höhe von 132.775,79 € außer Ansatz gelassen worden. Durch die Berechnung im Zuge der Betriebsprüfung ergebe sich ein Absinken des Eigenkapitals um 11.487,47 €. Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb stehe daher die Begünstigung nach § 11a EStG nicht zu. Für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werde die begünstigte Besteuerung gemäß § 11a EStG in Höhe von 4.148,37 € zum Ansatz gebracht.

2. In der mit Schreiben vom 19. Oktober 2010 durch ihre steuerlichen Vertretung eingereichten Berufung beantragte die Beschwerdeführerin, von den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Jahres 2009 in Höhe von 120.597,95 € den Betrag von 100.000,00 € gemäß § 11a EStG mit dem halben Steuersatz zu versteuern. Bei dem von der Abgabenbehörde eigenkapitalmindernd angesetzten Betrag von 132.775,79 € handle es

sich nicht um Entnahmen aus dem Gewerbebetrieb sondern um eine Forderung, dem Saldo auf dem Verrechnungskonto gegenüber der Gärtnerei.

3. Die Abgabenbehörde wies die Berufung mit der am 16. Mai 2013 ausgefertigten Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Die Abgabepflichtige betreibe zwei eigenständige Betriebe und erziele daraus Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Gärtnerei) und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Floristik). Der hinsichtlich der Eigenkapitalminderung strittige Betrag sei in der Bilanz des Gewerbebetriebes unter der Position *Eigenkapital/Privatentnahmen/Verrechnungskonto Gärtnerei* erfasst. Gegengleich finde sich der Betrag in der Bilanz des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unter der Position *Eigenkapital/Privateinlagen/Verrechnungskonto/Floristik* wieder. Es handle sich hier nicht um Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen eigenständigen Betrieben sondern um Vorgänge, die die betriebliche Sphäre des einen Betriebes verlassen und als Einlage in die Sphäre des anderen Betriebes eintreten. Sie müssten bei der Berechnung, ob ein Eigenkapitalanstieg gegeben sei oder nicht, berücksichtigt werden.

4. Die Beschwerdeführerin beantragte mit Schreiben ihrer steuerlichen Vertretung vom 12. Juni 2013 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

5. Die Berufung wurde von der Abgabenbehörde mit Bericht vom 24. Juni 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

6. Mit Schreiben vom 28. Jänner 2016 wurde von der steuerlichen Vertretung im Namen und Auftrag der Beschwerdeführerin der Antrag auf mündliche Verhandlung und der Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

7. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

## **II. Sachverhalt**

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich, unbestritten und erwiesen:

1. Die Beschwerdeführerin ist beim Finanzamt C unter der Steuernummer 123 erfasst und führt als Einzelunternehmerin zwei selbständige Betriebe, die Gärtnerei und den Blumenhandel (Floristik). Für die Gärtnerei erklärt sie Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Der Gewinn der Gärtnerei in Höhe von 4.148,37 € wurde im Jahr 2009 gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 durch doppelte Buchhaltung ermittelt. Für den Blumenhandel erklärt die Beschwerdeführerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Gewinn

des Blumenhandels in Höhe von 128.802,75 € wurde im Jahr 2009 ebenfalls gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 durch doppelte Buchhaltung ermittelt.

2. Das Eigenkapital des Gärtnereibetriebes in Höhe von 261.734,79 € wird in der Bilanz des Jahres 2009 durch folgende vier Positionen ausgewiesen:

1. Anfangsbestand	147.163,50 €
2. Privatentnahmen	-26.877,64 €
3. Privateinlagen	137.300,56 €
4. Bilanzgewinn	4.148,37 €

Die das Eigenkapital erhöhende Position *Privateinlagen* enthält das Konto 9444 *Verrechnungskonto Floristik* mit einem Betrag von 132.775,79 €.

3. Das Eigenkapital des Floristikbetriebes in Höhe von 119.788,45 € wird in der Bilanz des Jahres 2009 durch folgende vier Positionen ausgewiesen:

1. Anfangsbestand	123.071,12 €
2. Privatentnahmen	-132.775,79 €
3. Privateinlagen	690,37 €
4. Bilanzgewinn	128.802,75 €

Die das Eigenkapital mindernde Position *Privatentnahmen* beinhaltet ausschließlich das Konto 9404 *Verrechnungskonto Gärtnerei* und entspricht gegensätzlich der Erhöhung des Eigenkapitals im Gärtnereibetrieb auf dem Konto 9444 *Verrechnungskonto Floristik*, die zusammen mit dem Betrag von 4.482,00 € (Konto 9420), dem Betrag von 42,75 € (Konto 9415) und dem Betrag von 0,02 € (Konto 9417) den Gesamtbetrag der im Eigenkapital ausgewiesenen Privateinlagen von 137.300,56 € ergibt (siehe oben Punkt II.2.).

4. Im Floristikbetrieb wurden im Jahr 2009 auf dem Konto 9404 *Verrechnungskonto Gärtnerei* folgende Geschäftsfälle verbucht, die insgesamt den Sollsaldo von 132.775,79 € ergeben:

- a) Das Überführen von Wirtschaftsgütern (Waren, Geld) vom Floristikbetrieb in die Gärtnerei mit 830.236,08 € im Soll und von der Gärtnerei in den Floristikbetrieb mit 426.110,00 € im Haben. Die Wirtschaftsgüter wurden dabei mit dem Teilwert angesetzt.
- b) Die vom Floristikbetrieb für den Gärtnereibetrieb übernommenen Rechnungen in Höhe von 2.496,49 € im Soll und die vom Gärtnereibetrieb für den Floristikbetrieb übernommenen Rechnungen in Höhe von 287.458,38 € im Haben.
- c) Sonstige Buchungen zur korrekten wirtschaftlichen Zuordnung von Aufwand und Ertrag zwischen dem Floristikbetrieb und dem Gärtnereibetrieb, davon 22.615,42 € im Soll und 9.003,82 € im Haben. Im Soll sind Zahlungen verbucht, die den Floristikbetrieb betreffen, jedoch auf ein Konto des Gärtnereibetriebes eingegangen

sind, beispielsweise der Erlös aus einer Mietkaution, Lehrlingsausbildungsprämie und Lehrlingsförderung. Im Haben wurde beispielsweise die Übertragung einer Abfertigungsrückstellung wegen des Wechsels eines Mitarbeiters vom Floristikbetrieb in die Gärtnerei verbucht.

### **III. Rechtslage**

1. Nach § 11a Abs. 1 EStG 1988 können natürliche Personen den Gewinn den sie durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 versteuern. Der Höchstbetrag von 100.000 € steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.
2. § 4 Abs. 1 EStG 1988 definiert Entnahmen und Einlagen als nicht betrieblich veranlasste Änderungen des Betriebsvermögens. Der Gewinn darf durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht werden. Für die Gewinnermittlung sind nur die betrieblich veranlassten Wertzugänge und Wertabgänge, somit Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben maßgebend.
3. Gegenstand von Entnahmen und Einlagen sind Wirtschaftsgüter, Nutzungen und Leistungen. Eine bloß vorübergehende außerbetriebliche Nutzung führt zur Nutzungsentnahme, eine dauerhafte außerbetriebliche Nutzung zur Entnahme des Wirtschaftsgutes (VwGH 7.8.2001, 96/14/0150).
4. Die Begriffe Entnahmen und Einlagen sind betriebsbezogen zu betrachten. Auch das Überführen von Wirtschaftsgütern von einem Betrieb desselben Steuerpflichtigen in einen anderen Betrieb stellen Entnahmen (aus einem Betrieb) und Einlagen (in den anderen Betrieb) dar (VwGH 15.4.1997, 95/14/0147).
5. Unterhält ein Abgabepflichtiger mehrere Betriebe, können Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen diesen Betrieben nicht bestehen, weil einerseits sämtliche zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter, somit auch Forderungen und Verbindlichkeiten demselben Rechtsträger zuzurechnen sind und andererseits wechselseitige Rechtsbeziehungen, wie sie in Forderungen und Verbindlichkeiten zum Ausdruck kommen, innerhalb der Rechtssphäre ein und desselben Rechtssubjektes begrifflich nicht denkbar sind (VwGH 17.12.1980, 2429/77).
6. Entnahmen gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 liegen nicht nur vor, wenn der Steuerpflichtige dem Betrieb Wirtschaftsgüter für seine private Verwendung entnimmt, sondern auch dann, wenn Wirtschaftsgüter des Betriebes für andere betriebsfremde Zwecke verwendet werden. Als betriebsfremd ist jeder Zweck anzusehen, der nicht Betriebszweck jenes Betriebes ist, dem die Wirtschaftsgüter entzogen werden, auch

Zwecke eines anderen Betriebes desselben Steuerpflichtigen. Die Gewinnermittlung erfasst nämlich nicht die gesamte betriebliche Sphäre des Steuerpflichtigen, sondern jedes Betriebsergebnis gesondert, getrennt und klar abgegrenzt von etwaigen anderen Betrieben desselben Steuerpflichtigen (enger Betriebsbegriff, VwGH 21.3.1995, 95/14/0011; VwGH 17.12.1980, 2429/77).

#### **IV. Rechtliche Beurteilung**

1. In der Beschwerde gleich wie im Vorlageantrag bringt die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin vor, alle Buchungen am Konto 9404 seien zur Gänze betrieblich veranlasst, es gebe keine einzige nicht betrieblich veranlasste Entnahme, somit keine Privatentnahme. Der Saldo auf dem Konto von 132.775,79 € ergebe sich aus der Übertragung von Geldern von einem betrieblichen Bankkonto auf ein anderes betriebliches Bankkonto. Dieses Konto sei eindeutig kein Konto von Privatentnahmen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 und somit für die Berechnung des § 11a EStG 1988 nicht maßgeblich. Die Beurteilung der Abgabenbehörde richte sich nur danach, welches Konto bebucht wurde und welchen Namen das Konto trage. Damit verkenne die Abgabenbehörde die Rechtslage. Entscheidend sei aber der wirtschaftliche Gehalt und danach handle es sich um Forderungen und Verbindlichkeiten. Die Warenlieferungen der Gärtnerei an die Floristik wurden in der Floristik auf dem Konto *Verrechnungskonto Gärtnerei* gebucht und deckungsgleich in der Gärtnerei auf dem Konto *Verrechnungskonto Floristik*. Auch Rechnungen, die die Gärtnerei für die Floristik begleiche und umgekehrt sowie Überträge von Bankguthaben würden auf diesen Konten erfasst. Es handle sich hierbei um gängige Verbuchungen von Verrechnungen und Geschäftsvorfällen zwischen eigenständigen Betrieben, um Forderungen und Verbindlichkeiten.
2. Dass auf dem Konto 9404 *Verrechnungskonto Gärtnerei* keine Geschäftsfälle verbucht sind, die Forderungen oder Verbindlichkeiten zwischen den Betrieben der Beschwerdeführerin ausweisen, hat ihre steuerliche Vertretung nach Vorhalt gegenüber dem Bundesfinanzgericht im Schreiben vom 9. Oktober 2015 bereits konzediert. Tatsächlich sind die Geschäftsfälle auch nicht auf Bestandskonten der dem österreichischen Kontenrahmen entsprechenden Kontenklasse 2 (Forderungen) und 3 (Verbindlichkeiten) sondern auf dem zur Kontenklasse 9 zählenden Eigenkapital verbucht. Zuzustimmen ist der Beschwerdeführerin, dass Konto 9404 keine Privatentnahmen und Privateinlagen ausweist, Überführungen von Wirtschaftsgütern aus dem Floristikbetrieb in die Privatsphäre oder umgekehrt sind hier nicht erfasst. Dennoch handelt es sich bei den verbuchten Geschäftsfällen um Vorgänge, die im Sinne der oben zitierten Judikatur (Punkt III.6.) nicht betrieblich veranlasst sind. Das Überführen von Wirtschaftsgütern zwischen dem Floristikbetrieb und dem Gärtneribetrieb, das Bezahlen von Rechnungen aus Mitteln des Floristikbetriebes für den Gärtneribetrieb und umgekehrt führt dazu, dass die Mittel, dem einen Betrieb entzogen, dem anderen zugeführt, folglich betriebsfremd verwendet werden. In diesem Sinne sind sie, so auch steuerrechtlich korrekt verbucht, Entnahmen und Einlagen gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988, womit das

Betriebsergebnis des Floristikbetriebe gesondert, getrennt und klar abgegrenzt vom jenem des Gärtnereibetriebes ist.

3. Da § 11a Abs. 1 EStG 1988 hinsichtlich des Begriffes der Entnahmen unmittelbar auf jenen in § 4 Abs. 1 EStG 1988 Bezug nimmt, ist für die Frage, ob und in welchem Ausmaß Entnahmen im Sinne des § 11a EStG vorliegen, die Definition der Entnahmen nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 maßgeblich (Jakom/Kanduth-Kristen EStG 2010 § 11a Rz 14; Fuchs in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 11a Rz 3; Doralt/Heinrich, EStG<sup>12</sup>, § 11a Tz 16). Der Bedeutungsinhalt des in § 4 Abs. 1 EStG 1988 festgelegten Entnahmebegriffes wird vollständig übernommen, ein davon abweichender, eigenständig nach § 11a EStG 1988 zu definierender Begriff von Entnahmen existiert nicht. Da auf Konto 9404 *Verrechnungskonto Gärtnerei* im Soll und Haben ausschließlich steuerrechtlich als Entnahmen und Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu behandelnde Vorfälle verbucht wurden, im Sollsaldo des angesprochenen Kontos demzufolge der Überhang an Entnahmen aus dem Floristikbetrieb für Zwecke des Gärtnereibetriebes abgebildet wird, sind diese bei der Berechnung des Eigenkapitalanstieges gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen. Aus diesem Grund erweist sich die Beschwerde als unbegründet und war gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuweisen.

## V. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Wie unter Punkt III. ausgeführt, ist die Rechtsfrage, ob die Verwendung von Wirtschaftsgütern eines Betriebes des Steuerpflichtigen für Zwecke eines anderen Betriebes desselben Steuerpflichtigen Entnahmen darstellen, durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits beantwortet. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 29. Jänner 2016