



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Ingrid Enengel, Heinz Hengl und Mag. Josef Bramer im Beisein der Schriftführerin Claudia Orasch über die Berufung des A.B., 0000 X., X-str.1, vertreten durch Mag. Heinz Wernitznig von der Confida Hermagor Wirtschaftstreuhand GmbH, 9620 Hermagor, Gösseringlande 7, vom 20. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch Dr. Arno Kohlweg, vom 19. September 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 sowie betreffend die Festsetzung der Anspruchszinsen für 2004 nach der am 31. März 2009 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

A. Der Berufung gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend Einkommensteuer 2004 betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe in €	Art	Höhe in €
2004	zu versteuerndes Einkommen	103.147,16	Einkommensteuer vor Abzug der Absetzbeträge	43.323,88
			Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge	43.323,88
			Einkommensteuer	43.323,88

Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2004 erfolgt vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO.

B. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung der Anspruchszinsen für 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

### **A. EINKOMMENSTEUER 2004:**

#### **1. Hälftesteuersatz gemäß § 11a EStG 1988:**

Der Berufungswerber (Bw.) ist im Bereich der Werbung tätig und beantragte in der Einkommensteuererklärung 2004 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb für € 28.330,99 den Hälftesteuersatz gemäß § 11 a EStG 1988:

	in €	Umbuchung Saldo per
Steuerlicher Gewinn	73.727,65	<b>31.12.2004</b>
Privatentnahmen	-104.323,46	
Privateinlagen		
<b>VuV Verrechnung F. (F.)</b>	<b>42.448,35</b>	
Privateinlagen	1.246,33	
Beteiligungen:		
Verrechnungskonto X1 A-KEG	15.232,12	
Summe Privateinlagen	58.926,80	
Eigenkapitalanstieg	28.330,99	
Privatentnahmen	in €	Umbuchung per
Privatentnahme	39.017,77	31.12.2004
Private Steuern	34.913,33	
Sonderausgaben	14.527,78	
Außergewöhnliche Belastung	7.430,28	
Summe	95.889,16	
Verrechnung VuV Z.-Platz (X1)	872,26	31.12.2004
Verrechnung VuV Y-str.	761,71	31.12.2004
Verrechnung VuV Z.-Platz (X2)	6.800,33	31.12.2004
Summe	8.434,30	
insgesamt	104.323,46	
Privateinlagen 2004	in €	
Verrechnung VuV F.	42.448,35	
Privateinlagen	1.246,33	
Summe	43.694,68	

Der Bw. hatte auch noch mehrere Vermietungsobjekte. Laut Rechnung vom 31. März 2004 betrug der Kaufpreis inklusive Nebenkosten für eine in F. erworbene Wohnung € 120.308,62. Der Ankauf erfolgte über einen Kredit der Bank, den diese mit einem Pfandrecht iHv € 210.000,00 im Grundbuch besicherte.

Dem Verrechnungskonto 963400 „VuV Verrechnung F.“ mit dem Saldo von € 42.448,35 lagen folgende Buchungsvorgänge zugrunde:

963400			Verrechnungskonto F.	Soll in €	Haben in €
<b>09.03.2004</b>	<b>BA</b>	<b>300500</b>	<b>A-Bank Krediterlös Konto 2808323</b>		<b>167.938,61</b>
10.03.2004	BA	300500	Bearbeitungsgeb. Kr.	1.500,00	
<b>17.03.2004</b>	<b>BA</b>	<b>300500</b>	<b>Zahlung auf Treuhandkonto</b>	<b>141.075,00</b>	
07.04.2004	BA	300500	Rate A-Bank 2808323	1.298,00	
15.04.2004	BA	300500	D. (D.) BK 3	126,53	
15.04.2004	BA	300500	D. BK4	126,53	
15.04.2004	UMB	251000	Vorsteuer D. BK 3		21,09
15.04.2004	UMB	251000	Vorsteuer D. BK 4		21,09
15.04.2004	UMB	251000	Korrektur Vorsteuer D. BK 3	1,83	
15.04.2004	UMB	251000	Korrektur Vorsteuer D. BK 4	1,83	
<b>19.04.2004</b>	<b>BA</b>	<b>300500</b>	<b>Übertrag A-Bank</b>		<b>1.080,00</b>
<b>19.04.2004</b>	<b>BA</b>	<b>300500</b>	<b>Übertrag A-Bank</b>		<b>1.080,00</b>
05.05.2004	BA	300500	D. BK 5	126,72	
05.05.2004	UMB	251000	Vorsteuer D. BK 5		21,12
05.05.2004	UMB	251000	Korrektur Vorsteuer D. BK 5	1,83	
07.05.2004	BA	300500	DAU A-Bank	300,00	
07.06.2004	BA	300500	D. BK 6	126,72	
07.06.2004	BA	300500	DAU A-Bank	300,00	
07.06.2004	UMB	251000	Vorsteuer D. BK 6		19,29
11.06.2004	BA	300500	BG F. Eintragungsgebühr	1.350,00	
01.07.2004	BA	300500	DAU A-Bank	300,00	
05.07.2004	BA	300500	D. BK	126,72	
05.07.2004	UMB	251000	Vorsteuer BK D.		19,29
05.08.2004	BA	300500	D. BK	126,72	
06.08.2004	BA	300500	Dau	300,00	
06.08.2004	UMB	251000	Vorsteuer BK D.		19,29
01.09.2004	BA	300500	Dau	300,00	
06.09.2004	BA	300500	D. BK 9/04	126,72	
06.09.2004	UMB	251000	Vorsteuer D. BK 9		19,29
05.10.2004	BA	300500	D. BK 10/04	126,72	
05.10.2004	UMB	251000	Vorsteuer BK D.		19,29
07.10.2004	BA	300500	DAU	300,00	
05.11.2004	BA	300500	D. BK 11	126,72	
05.11.2004	UMB	251000	Vorsteuer BK D. 11		19,29
08.11.2004	BA	300500	DAU	300,00	
01.12.2004	BA	300500	DAU	300,00	
06.12.2004	BA	300500	D. BK 12	126,72	
06.12.2004	UMB	251000	Vorsteuer BK D. 12		19,29
<b>31.12.2004</b>	<b>BIL</b>	<b>251000</b>	<b>Vorsteuer Kauf Büro F.</b>		<b>22.500,00</b>
31.12.2004	BIL	300500	USt X2 Miete	1.800,00	
31.12.2004	BIL	251000	Vorsteuer Err. KV 010704		346,72
<b>31.12.2004</b>	<b>AUT</b>	<b>910000</b>	<b>Umbuchung Privatkonto</b>	<b>42.448,35</b>	
Summe vor Abschluss				150.695,31	193.143,66

Im **Vorhalt vom 21. August 2006** teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass es aufgrund des Kapitalkontos 2004 bei Entnahmen von € 95.889,16 keinen Eigenkapitalanstieg von € 28.330,90 errechnen könne.

Nach Ansicht des Bw. in der **Vorhaltsbeantwortung** habe er die Rücklage in völliger Übereinstimmung mit dem Gesetz beantragt. Der bilanzielle Ausweis sei ausschließlich eine detaillierte Information für den Bw. über die Buchungen auf dem Privatkonto. Maßgeblich für die Berechnung der Rücklage sei nur der Restbetrag zwischen Entnahmen und Einlagen:

	in €
Summe der Entnahmen	104.323,46
	-
abzgl. zu saldierende Einlagen	43.694,68
	-
abzgl. zu verrechnende Beteiligungseinlagen	15.232,12
saldierte Entnahmensumme	45.396,66
Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich	73.727,65
nicht entnommene Gewinne	28.330,99

Im gemäß **§ 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2004**

versagte das Finanzamt die begünstigte Besteuerung gemäß § 11a EStG 1988. Es verneinte die Einbeziehung des Saldos der Privateinlage „Verrechnungskonto F.“ iHv 42.448,35 und auch ihre Betriebsnotwendigkeit. Werde eine Einlage – insbesondere kurz vor dem Bilanzstichtag 31. Dezember 2004 - lediglich zum Ausgleich von Entnahmen getätigt, sei sie nicht betriebsnotwendig. Das Eigenkapital sei nicht angestiegen. Die Einlage von € 42.448,35 sei eine bloß buchhalterische.

In der dagegen erhobenen **Berufung** brachte der Bw. vor, dass die Behauptung des Finanzamtes weder aus der Buchhaltung noch aus dem tatsächlichen Zahlungsverkehr nachzuvollziehen sei. Das Finanzamt sei von realitätsfernen und falschen Annahmen ausgegangen.

In seiner **abweisenden Berufungsvorentscheidung** verwies das Finanzamt auf die Literatur, Judikatur und Erläuterungen zur Regierungsvorlage. Durch die Bezugnahme auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 seien buchungstechnische Einlagen und Entnahmen ebenso wie im Geltungsbereich des seinerzeitigen § 11 EStG 1972 - nicht zu berücksichtigen. Hier liege unbestritten eine ohnehin nicht zu berücksichtigende Saldierung kurz vor dem Bilanzstichtag vor. Eine Betriebsnotwendigkeit der – wenn auch nur weiterverrechneten - Mieterträge sei nicht ersichtlich.

Der Bw. brachte dagegen den **Vorlageantrag** ein.

Im **Telefonat vom 23. Juli 2008** führte der steuerliche Vertreter aus, es sei unrichtig, dass die rd. € 42.000,00 im Wesentlichen aus dem Krediterlös und der Vorsteuerforderung stammen würden. Der Bw. habe alle betrieblichen und Vermietungs- und Verpachtungsagenden über nur ein betriebliches Konto abgewickelt. Alle Einnahmen und Ausgaben aus Vermietung und Verpachtung seien auf dem Verrechnungskonto. Am Kapitalkonto sei die Verrechnung für die Vermietung erfasst, Zufluss = Einlage, Abfluss = Entnahme. Es gehe daher um die Frage, was mit was zu verrechnen sei. Zumal § 11a EStG 1988 nicht den VuV-Bereich umfasse, wäre die Vermietung aus dem Kapitalkonto herauszunehmen. Dem Unternehmer bleibe es überlassen, ob er seine Entnahmen aus dem

Gewerbebetrieb oder aus den Geldüberschüssen aus der Vermietung tätige, das Geld habe „kein Mascherl“. Der Bw. könne Geld aus den Vermietungsüberschüssen entnommen haben.

Als Übersicht für den Bw. und um zu schauen, wo die Gelder her und wo sie hin gegangen seien, habe der steuerliche Vertreter eine Trennung vorgenommen. Seine Angestellte habe die Geldflüsse analysiert, die dafür sprechen würden, dass Entnahmen nur aus VuV getätigt worden seien. Der steuerliche Vertreter wollte sich die Unterlagen anschauen und sich bis 1. August 2008 melden.

Im weiteren Verfahren wurde der Bw. im **Vorhalt vom 11. September 2008** u. a. gebeten, bezüglich der „Einlage von € 42.448,35 bekannt zu geben, ob es einen – und wenn ja, welchen - konkreten Kapitalbedarf für die Einlage gegeben habe, worin die Einlagehandlung sowie die Betriebsnotwendigkeit bestanden habe, und wofür die Einlage in der Folge verwendet worden sei. Weiters wurde ihm noch entgegengehalten, dass es sich bei der Vorsteuer für die Wohnung iHv € 22.500,00 jedenfalls um eine buchungstechnische Einlage gehandelt habe.

Im ergänzenden **Vorhalt vom 17. Feber 2009** wurde der Bw. gebeten, für 2004 alle Auszüge des laufenden Bankkontos, Konto-Nr. 250 4332, vorzulegen. Er sollte samt den dazugehörigen Unterlagen bekannt geben, worum es sich am Konto „963400 Verrechnung VuV F.“ bei den beiden Buchungen „Übertrag A-Bank“ vom 19. April 2004 in Höhe von jeweils € 1.080,00 gehandelt, wann er die Vorsteuer für die Wohnung iHv € 22.500,00 beim Finanzamt geltend gemacht habe und wann sie ihm am Bankkonto zugeflossen sei, letztendlich, welche Vorgänge der Buchung am Konto „963400 Verrechnung VuV F.“ vom 31. Dezember 2004 betreffend „Vorst. Kauf Büro F.“ in Höhe von € 22.500,00 zugrunde gelegen seien.

Diese Vorhalte blieben trotz wiederholter Urgenzen des UFS und Ankündigungen des steuerlichen Vertreters unbeantwortet.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung vom 31. März 2009** führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Gesetzgeber mit der Betriebsnotwendigkeit der Einlagen nur habe verhindern wollen, dass Einlagen missbräuchlich kurz vor dem Bilanzstichtag eingezahlt werden, um in den Genuss der Begünstigung zu kommen; dies sei hier nicht gegeben. Der steuerliche Vertreter des Bw. legte diverse angeforderte Unterlagen vor, darunter auch einen Auszug des Bankkontos. Ab den Jahren 1998/1999 habe der Bw. mehrere Immobilien gekauft, um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Diese Erwerbe habe der Bw. kurzfristig finanziert, durchschnittlich auf 10 bis 15 Jahre. Für die Umsatzsteuer sei nur ein Steuersubjekt gegeben. Die Angestellte des steuerlichen Vertreters und der Bw. hätten ein einfaches Modell eingerichtet. Und zwar sollten sämtliche Zahlungen betreffend die

Vermietung und die laufende Gebarung des Betriebes über das betriebliche Girokonto 250 4332 laufen.

*Am Beispiel des Erwerbs der Immobilien F. dargestellt:*

Der Kaufpreis habe rd. € 135.000,00 inklusive Umsatzsteuer ausgemacht, die Vorsteuer € 22.500,00. Der Ankauf sei mit einem Kredit iHv € 172.000,00 finanziert worden, der am 16. März 2004 iHv rd. € 168.000,00 ausbezahlt worden sei. Im Grundbuch sei ein Pfandrecht iHv € 210.000,00 einverleibt. Davon seien € 141.000,00 auf ein Treuhandkonto geflossen, von dem aus der Kaufpreis und sämtliche Nebenkosten und Gebühren bezahlt worden seien. Auf dem Girokonto Nr. 250 4332 seien dann € 26.863,00 als Polster für die Ausfinanzierung weiterer Immobilien verblieben.

Aus Gründen der Transparenz seien diverse Verrechnungskonten - so auch das Konto 963400 „Verrechnung VuV F.“ - eingerichtet und am Kapitalkonto dargestellt worden. Sämtliche Entnahmesalden auf den Verrechnungskonten seien als Entnahmen auf das Kapitalkonto gebucht und sämtliche Einlagezahlungen auf den Verrechnungskonten als Einlage gebucht worden.

*ad Vorsteuer von € 22.500,00:*

Diesbezüglich führte der steuerliche Vertreter aus, die Vorsteuer aus den Erwerb der Immobilie F. von € 22.500,00 in der Umsatzsteuervoranmeldung für März 2004 beantragt zu haben. Abzüglich der USt-Zahllasten seien dem Bw. am 13. Mai 2004 € 17.525,69 rückgezahlt worden; am 18. Mai 2004 sei das Geld am Girokonto Nr. 250 4332 eingelangt und am Finanzamtskonto gegengebucht worden. Die Buchung auf dem Verrechnungskonto 363400 iHv € 22.500,00 sei eine rein bilanztechnische Umbuchung - ersichtlich aus dem Hinweis „BIL“ in der Buchungszeile -, um das Finanzamtskonto 251000 richtig zu stellen. Dieser Zahlungsfluss habe sich auf dem Privatkonto nicht niedergeschlagen, weder als Entnahme noch als Einlage. Mit der bilanztechnischen Buchung der Vorsteuer iHv € 22.500,00 auf dem Verrechnungskonto 963400 sollte de facto der Einlagevorgang der Vorsteuerrückzahlung erfasst werden. Auch dieser Betrag sollte einen Polster für künftige Vermietungszahlungen darstellen.

Über Vorhalt, ob die Gutschrift der Vorsteuer von € 17.525,69 auf dem Girokonto am 18. Mai 2004 für bestimmte betriebliche Zahlungen verwendet worden sein könnte, gab der steuerliche Vertreter an, dass über das besagte Girokonto alle Zahlungen gemischt gelaufen seien, es sei ein reines Geldverkehrskonto gewesen.

*ad Buchung von zwei Teilbeträgen a € 1.080,00:*

Bei der Buchung am 9. April 2004 auf dem Verrechnungskonto 963400 von zwei Teilbeträgen a € 1.080,00 handle es sich laut steuerlichem Vertreter um eine Einzahlung auf das

betriebliche Girokonto Nr. 250 4332 als Reserve, um auf dem für die Wohnung in F. eingerichteten Kreditkonto die Umsatzsteuerzahlungen abdecken zu können.

Über Vorhalt gab der steuerliche Vertreter an, dass sich der Saldo von € 26.863,00 auf dem Verrechnungskonto Nr. 963400 als Restbetrag des Krediterlöses für den Ankauf der Wohnung in F. von € 167.938,61 abzüglich der Zahlung auf das Treuhandkonto von € 141.075,00 ergeben habe, also mit Fremdmitteln finanziert worden sei.

Der steuerliche Vertreter brachte vor, dass an sich keine Notwendigkeit bestanden habe, die Vermietung über das betriebliche Konto laufen zu lassen. Hätte der Bw. den Bereich Vermietung und Verpachtung nicht zur Gänze über das betriebliche Konto laufen lassen, sondern aus dem Betrieb nur das herausgenommen, was zur Finanzierung der Vermietung und Verpachtung notwendig gewesen wäre, dann würde sich das gegenständliche Problem gar nicht stellen. Richtig wäre es daher per Saldo sämtliche Entnahmen und Einlagen, die durch die Vermietung und Verpachtung verursacht worden sind, überhaupt herauszunehmen. Dem Vorhalt, dass es für die Rechtsfrage problematisch sein könnte, wenn die Einlagen wiederum als Polster für die Vermietung dienen sollten, entgegnete er, dass Geld kein Mascherl habe. Das betriebliche Konto hätte einen Rahmen gehabt und man habe es nicht plündern wollen.

Das Finanzamt blieb bei seiner Ansicht. Es würden zwei Einkunftsquellen – Gewerbebetrieb und VuV – vermischt vorliegen. Die Entnahmen seien für die Berechnung der Rücklage gemäß § 11a EStG 1988 jedenfalls zu berücksichtigen, bezüglich der Einlagen sei hinsichtlich jeder Einlage des Gesamtbetrages von rd. € 43.000,00 zu prüfen, ob sie betriebsnotwendig sei. Maßgeblich sei, inwiefern die Mittelzuführungen aus der Vermietung der Werbefirma genutzt hätten. Eine Saldierung von Mieteinnahmen und Mietausgaben sei nach Ansicht des Finanzamtes nicht relevant für die Betriebsnotwendigkeit.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können gemäß **§ 11a Abs. 1 EStG 1988** 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.

Im gegenständlichen Fall sind die übrigen Teilpositionen der Berechnung des Eigenkapitalanstieges nach § 11a EStG 1988 außer Streit gestellt, es geht lediglich um die strittige „Einlage“ von € 42.448,35 aus der Umbuchung des Saldos per 31. Dezember 2004 des Verrechnungskontos „VuV Verrechnung F.“ aufs Kapitalkonto. Hierbei handelt es sich bereits um einen saldierten Betrag, der sich aus Entnahmen (= „Soll“) von € 150.695,31 und Einlagen (= „Haben“) von € 193.143,66 zusammensetzt.

Dem Gesetzeswortlaut folgend sind für die Berechnung des Eigenkapitalanstieges nach § 11a EStG 1988 alle Entnahmen anzusetzen. Es sind allerdings nicht alle Einlagen zu berücksichtigen, sondern nur „betriebsnotwendige“. Die „Betriebsnotwendigkeit“ definiert das Gesetz nicht, wohl aber verweist § 11a Abs. 1 EStG 1988 bezüglich des Einlagenbegriffes auf § 4 Abs. 1 EStG 1988. Die Bezugnahme auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 bedeutet, dass buchungstechnische Einlagen (zB IFB auf ein Kapitalkonto) unberücksichtigt bleiben. Einlagen sind in § 4 Abs. 1 EStG 1988 definiert als alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich (vgl. Doralt, Tz. 25 zu § 11a EStG 1988).

Wie den hier auszugsweise festgehaltenen **Materialien zu § 11a EStG 1988, ERI RV der Beilagen XXII. GP**, zu entnehmen ist, erreicht die steuerliche Begünstigung des Kapitalaufbaus nur dann ihren Zweck, wenn es sich um einen längerfristigen Aufbau handelt, der die Beobachtung über mehrere Geschäftsjahre erfordert. Komponenten dieses eigenständigen Eigenkapitalbegriffes bzw. –aufbaues sind Gewinne, Einlagen und Entnahmen, jeweils im einkommensteuerlichen Sinn. Damit ist klargestellt:

Der Umfang der Zu- und Abgänge richtet sich nach den steuerlich maßgebenden Bewertungsvorschriften. Die zeitliche Wirksamkeit der Zu- und Abgänge orientiert sich an den tatsächlichen Kapitalveränderungen und nicht nach den Sollgrundsätzen des Bilanzsteuerrechts.

Die Einlage wird insbesondere dann betriebsnotwendig sein, wenn sie Fremdkapitalersatz darstellt, wie zB im Falle des Ankaufs einer neuen Herbstkollektion im Frühjahr mit einer Einlage anstelle eines Betriebsmittelkredits. Diese Einlage ist betriebswirtschaftlich veranlasst, auch wenn nach Eingang der Verkaufserlöse im Herbst die getätigte Einlage wieder zum Teil oder zur Gänze entnommen wird. 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 (um 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.

Die Bezugnahme auf § 4 Abs. 1 EStG bedeutet analog zu den Ausführungen im Vorabsatz, dass buchungstechnische Einlagen und Entnahmen (betreffend steuerfreie Erträge und nichtabzugsfähige Aufwendungen), ebenso wie im Geltungsbereich des seinerzeitigen § 11 EStG 1972 betreffend die Rücklage für den nicht entnommenen Gewinn, unberücksichtigt bleiben. Es kommt also dem „Betrieb dienen“ entscheidungswesentliche Bedeutung zu (vgl. UFS vom 10. 9. 2007, RV/ 0124-S/07, und vom 13. 4. 2007, RV/202-F/06).

Wenn der Bw. argumentiert, dass sämtliche Entnahmen und Einlagen, die durch die Vermietung und Verpachtung verursacht worden seien, zu saldieren und aus der Berechnung des nicht entnommenen Gewinnes überhaupt herauszunehmen sind, dann ist ihm entgegenzuhalten, dass das Gesetz dafür keinen Raum bietet. Vielmehr vermindern – wie oben ausgeführt – die Entnahmen jedenfalls den nicht entnommenen Gewinn und sind die Einlagen gesondert auf ihre Betriebsnotwendigkeit hin zu untersuchen. Seinen Ausführungen, den Betrieb von der Vermietung „herauszuschälen“, ist er überdies selbst nicht nachgekommen.

Der Bw. gelangte zur „Einlage“ von € 42.448,35 durch Saldierung von Einlagen (= „Haben“) von € 193.143,66 und Entnahmen (= „Soll“) von € 150.695,31. Ein Teil dieser „Einlage“, nämlich die € 26.863,00 - resultierend aus dem Krediterlöses von € 167.938,61 und der Einzahlung aufs Treuhandkonto iHv € 141.075,00 - stammen aber aus Fremdmitteln, wie dies auch der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigte. Hiedurch würde auch die Verbindlichkeit ins Betriebsvermögen eingehen und liegt insoweit keine Erhöhung des Betriebsvermögens vor; eine Verrechnung der Einlagen mit den im Wirtschaftsjahr getätigten Entnahmen hat insoweit zu unterbleiben (vgl. VwGH vom 26.04.2000, 99/14/0249). Aus diesem Grund ist der Teilbetrag von € 26.863,00 nicht als „Einlage“ gegenzurechnen und die Betriebsnotwendigkeit zu verneinen; denn das Geld hätte laut steuerlichem Vertreter nicht der Stärkung des Betriebsvermögens, sondern der außerbetrieblichen Einkunftsquelle dienen sollen. Bringt man von den € 42.448,35 den fremdfinanzierten Betrag von € 26.863,00 in Abzug, verbleiben nur noch € 15.585,35. Der vom Bw. errechnete Betrag von € 28.330,99 vermindert sich hiedurch auf € 1.467,99.

Bei der als Einlage gebuchten Vorsteuer iHv € 22.500,00 handelt es sich - so der steuerliche Vertreter des Bw. - um eine bloß buchhalterische Buchung, um de facto den Einlagenvorgang der Vorsteuerrückzahlung zu erfassen. Eine bloße buchhalterische Buchung einer Einlage reicht aber für die Berücksichtigung im Rahmen der Berechnung der Rücklage nach § 11a

EStG 1988 nicht aus und sind schon aus diesem Grund die restlichen € 1.467,99 „konsumiert“. Für eine Rücklage nach § 11a EStG 1988 bleibt demnach nichts übrig.

Betrachtet man hinsichtlich der Vorsteuergutschrift den tatsächlichen Zahlungsvorgang, so hat der Bw. die Vorsteuer mit der UVA für März 2004 beim Finanzamt beantragt. Dem Bw. wurde aus den UVAs auf sein Ansuchen hin die aus der Zahllast für Februar 2004 und der Gutschrift aus März 2004 resultierende Gutschrift von insgesamt € 17.525,69 am 18. Mai 2004 aufs Girokonto überwiesen. Gefragt, ob mit diesem rückgezahlten Betrag betriebliche Zahlungen geleistet worden seien, gab der steuerliche Vertreter an, dass über dieses Girokonto alle Zahlungen gemischt gelaufen seien und das Konto ein reines Geldverkehrskonto gewesen sei. Diese Ausführungen vermögen nicht den Nachweis abzugeben, dass der rückgezahlte Betrag von € 17.525,69 tatsächlich betrieblichen Zwecken gedient hätte. Vielmehr hat der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt, dass diese € 17.525,69 ebenfalls einen Polster für künftige Vermietungszahlungen darstellen sollten. Damit ist aber das Schicksal der Vorsteuergutschrift „besiegelt“; sie sollte nicht der Stärkung des Betriebsvermögens, sondern außerbetrieblichen Zwecken, also wiederum der Finanzierung von Entnahmen dienen. Die Vorsteuer erfüllt somit nicht die Eigenschaft einer betriebsnotwendigen „Einlage“. Bringt man nun von den € 42.448,35 den fremdfinanzierten Betrag von € 26.863,00 und die gebuchte Vorsteuer iHv € 22.500,00 in Abzug, ergibt sich ein Negativsaldo von € 6.914,65.

Der Vollständigkeit halber wird zu den zwei Einlagebuchungen auf dem Verrechnungskonto „VuV Verrechnung F.“ iHv je € 1.080,00 am 9. April 2004, festgehalten, dass es sich laut steuerlichem Vertreter des Bw. um Einzahlungen auf das betriebliche Girokonto 250 4332 gehandelt habe, und zwar als Reserve für Umsatzsteuerzahlungen, die aus der Vermietung für die Rückzahlung der Kreditverbindlichkeiten abzudecken waren. In diesen beiden Einzahlungen kann ebenso wenig eine „betriebsnotwendige Einlage“ erblickt werden, sollte dieses Geld doch außerbetrieblichen Zwecken vorbehalten bleiben.

Zusammenfassend ist nun festzuhalten, dass sich im gegenständlichen Fall die „Einlage“ von € 42.448,35 hinsichtlich des Teilbetrages von € 26.863,00 durch Fremdkapital finanziert, die gebuchte Vorsteuer iHv 22.500,00 eine reine buchungstechnische „Einlage“ war und auch der Nachweis für eine Stärkung des Betriebsvermögens aus der tatsächlich am 18. Mai 2004 rückgezahlten Vorsteuer nicht erbracht ist. Letztendlich fehlt den beiden „Einlagen“ von je € 1.080,00 die Eigenschaft einer „betriebsnotwendigen Einlage“. Der Bw. konnte somit nicht dartun, die Entnahmen nur aus der Vermietung „gezogen“ zu haben und der Saldo auf dem Verrechnungskonto iHv € 42.448,35 eine im Rahmen des § 11a EStG 1988 zu berücksichtigende „betriebsnotwendige Einlage“ war.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

## ***2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:***

Der Bw. wies in der Einkommensteuererklärung 2004 aus der Vermietung der im Jahr 2004 erworbenen Wohnung in F. sowie anderen Objekten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von insgesamt € 17.399,43 aus. Von den Anschaffungskosten inkl. der Nebenkosten der Wohnung in F. von netto € 120.308,62 schied der Bw. für Grund und Boden € 3.600,00 aus, d. s. rd. 3% des Gesamtkaufpreises. € 116.708,62 aktivierte er aufs Gebäude.

Im **Einkommensteuerbescheid 2004** brachte das Finanzamt für Grund und Boden der Wohnung in F. € 10.000,00 in Ansatz, auf Basis des Verkehrswertes für Grund und Boden einerseits bzw. Gebäude andererseits. Das Finanzamt verminderte die Afa 2004 um € 96,13 und setzte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2004 iHv € 17.495,56 fest.

In der dagegen erhobenen **Berufung** bemängelte der Bw. die Nichtnachvollziehbarkeit der Vorgangsweise des Finanzamtes. Bei einer Gesamtfläche für Grund und Boden von 1.869 m<sup>2</sup> und einem Bebauungsfaktor von 1:3 würde sich für den Grundanteil des Bw. von 8,6 m<sup>2</sup> ein m<sup>2</sup>-Preis von € 1.115,00 ergeben.

In der **Berufungsvorentscheidung** gab das Finanzamt dem Begehren vorerst Folge, behielt sich aber für den Fall der Vorlage an den UFS vor, Beweise und Tatsachen beizubringen, die einen höheren m<sup>2</sup>-Preis rechtfertigen würden.

Der Bw. brachte dagegen den **Vorlageantrag** ein.

Das Finanzamt blieb sowohl in der **Stellungnahme vom 26. Jänner 2009**, als auch in der **mündlichen Berufungsverhandlung vom 31. März 2009** bei der Stattgabe hinsichtlich dieses Berufungspunktes.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Zumal das Ausscheiden des Grundanteiles iHv € 3.600,00 außer Streit gestellt wurde, sieht auch der UFS keinen Anlass, davon abzugehen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind daher erklärungsgemäß iHv € 17.399,43 (anstatt bisher € 17.495,56) zu veranlagern. Der Berufung war in diesem Punkt Folge zu geben.

## **3. Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheides 2004:**

Zumal beide Parteien in der mündlichen Berufungsverhandlung keinen Einwand dagegen erhoben, den Einkommensteuerbescheid 2004 wegen allfälliger Liebhabereibeurteilung

einzelner Objekte vorläufig zu veranlagten, wird mit der gegenständlichen Berufungsentscheidung die Einkommensteuer 2004 vorläufig festgesetzt.

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung ergibt sich betreffend Einkommensteuer 2004 folgende Bemessungsgrundlage:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA	€	85.822,73
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE (wie BVE)	€	17.399,43
Gesamtbetrag der Einkünfte	€	103.222,16
Sonderausgaben: Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt € 50.900,00. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.		
Kirchenbeitrag	€	- 75,00
Einkommen	€	103.147,16

#### **B. FESTSETZUNG von ANSPRUCHSZINSEN für 2004:**

Basierend auf dem Einkommensteuerbescheid vom 19. September 2006 wurden in dem am selben Tag erlassenen **Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2004** die Anspruchszinsen iHv € 556,96 festgesetzt.

In der **Berufung** bemängelte der Bw., dass die Nachforderung gegenüber der Einkommensteuererklärung rd. € 6.000,00 betrage. Daraus würde sich eine andere Berechnung der Anspruchszinsen ergeben. Die Anspruchszinsen müssten den tatsächlichen Verhältnissen angepasst werden.

Mit der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2004 erließ das Finanzamt eine geänderte **Berufungsvorentscheidung betreffend die Anspruchszinsen für 2004**, in der es – basierend auf der geänderten Einkommensteuervorschreibung - die Anspruchszinsen mit € 555,24 festsetzte.

Dagegen brachte der Bw. den **Vorlageantrag** ein.

#### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind gemäß **§ 205 Abs. 1 erster Satz BAO** für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Anspruchszinsen betragen gemäß **§ 205 Abs. 2 BAO** pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß **§ 252 Abs. 1 BAO** der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt **§ 252 Abs. 2 BAO Abs. 1** sinngemäß.

Gegen den Berechnungsmodus der Anspruchszinsen an sich hat der Bw. keine Einwendungen erhoben. Er bekämpft die Höhe der Anspruchszinsen im Wesentlichen mit der seiner Ansicht nach unrichtigen Beurteilung des Sachverhaltes im Einkommensteuerbescheid 2004 und begehrt eine entsprechende Anpassung.

Wegen der genannten Bindung des Anspruchszinsenbescheides vom Stammbescheid – hier dem Einkommensteuerbescheid 2004 - ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid bzw. Aufhebungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (z. B. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalls einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Bescheides (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 3. Aufl., Tz. 34 f. zu § 205 BAO).

Diesen Ausführungen folgend kann dem Begehren des Bw. kein Erfolg beschieden sein; die Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid 2004 war daher als unbegründet abzuweisen. Die vom Bw. genannte Anpassung wird obigen Ausführungen folgend ohnehin in einem nach Ergehen der vorliegenden Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2004 neu zu erlassenden Anspruchszinsenbescheid für 2004 erfolgen.

Klagenfurt, am 23. April 2009