



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/2590-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XX , geb. 12. Juli 1967, in G, vertreten durch finanzen & mehr FM Steuerberatung GmbH, 2460 Bruckneudorf, Lindenbreite 19, vom 25. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 20. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 und Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen ab 2007 entschieden:

Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gem § 282 Abs. 1 Z1 BAO sowie der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gem § 284 Abs. 1 Z1 BAO wird als verspätet zurückgewiesen.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2005 und Einkommensteuervorauszahlungen ab 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

XX (Berufungswerber, Bw.) ist Beteiligter in der Mitunternehmerschaft X KEG. Der Bw. und die KEG wurden im Jahr 2007 für das Veranlagungsjahr 2005 einer Betriebsprüfung hinsichtlich Einkommensteuer bzw. einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung unterzogen. Aufgrund der Bp wurde der Gewinn der KEG mit € 49.292,50 festgestellt, wovon € 44.363,25 sohin 90% des Gewinnes dem Bw. und die restlichen 4.929,25 (10% des Gesamtgewinnes) der anderen Mitunternehmerin zugerechnet wurden.

Für den laut Einkommensteuererklärung 2005 auf den Bw. entfallenden Gewinnanteil von € 42.794,78 war der Hälftesteuersatz gemäß § 11a EStG beantragt worden. Die Betriebsprüfung ermittelte den begünstigten Steuersatz neu

Gewinnanteil XX nach Bp.	€ 44.363,25
Entnahmen	€ -28.506,07
Summe für Hälftesteuersatz	€ 15.857,18

und führte begründend aus, dass die vom Bw. als betriebsnotwendige Einlagen behandelten Beträge keine betriebsnotwendigen Einlagen iSd. § 11a EStG darstellten. Es habe sich bei den strittigen Einlagen in Höhe von € 18.956,00 um laufende betriebliche Kosten (Miete, Treibstoff und Versicherungen für PKW, Bewirtungsgelder und Differenztagessgelder etc) gehandelt, die vom Bw. aus privaten Mitteln entrichtet worden seien. Betriebsnotwendige Einlagen wären nur dann anzunehmen, wenn ein konkreter Kapitalbedarf für konkrete betriebliche Aufwendungen oder Investitionen bestünde und für die Finanzierung derselben Fremdkapital zugeführt werden müsse.

Da im gesamten Zeitraum 2005 keine Unterdeckung bestanden habe, hätte der Bw. jede erdenkliche betrieblichen Gestaltungsmöglichkeit zur Deckung der Aufwendungen gehabt. Er hätte durch entsprechende Maßnahmen (Bankabhebung, Beschaffung einer betrieblichen Scheckkarte) diese Aufwendungen durch die ausreichend vorhandenen betrieblichen Mittel finanzieren können.

Auf Basis des Einkommensteuerbescheides 2005 wurden die Vorauszahlungen mit Bescheid vom 20.6.2007 ab dem Veranlagungsjahr 2007 mit € 12.511,64 festgesetzt.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass im Fall des Zutreffens der Ansicht des Prüfers sämtliche Unternehmer mit einem positiven Kapitalkonto bzw. vorhandenen flüssigen Mitteln von der Inanspruchnahme des § 11a EStG ausgeschlossen wären. Sinn der Bestimmung sei die Stärkung des Eigenkapitals aller Unternehmen und nicht nur solcher Betriebe die bereits überschuldet oder kapitalmäßig untergedeckt wären. Auch der UFS (13.4.2007, RV/0202-F/06) vertrete die Ansicht, dass Einlagen betriebsnotwendig iSd. § 11a EStG seien, wenn sie der Liquidität, dem Insolvenzschutz oder als allgemeiner Risikopolster dienen.

Der Bw. sei überwiegend im Ausland tätig und müsse auf beruflichen Fahrten Treibstoff nachfüllen. Die Bezahlung können einerseits bar erfolgen oder mit Kreditkarte bzw. Lieferschein. In beiden letztgenannten Fällen entstünde eine Lieferverbindlichkeit, daher

würde durch die Barzahlung mit privaten Mitteln durch die dadurch erfolgte Einlage die ansonsten erforderliche Fremdfinanzierung unmittelbar vermieden.

Hinsichtlich der Vorauszahlungen ab 2007 werde die entsprechende Herabsetzung unter Zugundelegung des Vorbringens betreffend 2005 beantragt.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung wird nach Wiederholung der eigenen Ansicht und Wiedergabe der Berufsbegründung ausgeführt, dass der UFS in der zitierten Entscheidung ausdrücklich von einer erforderlichen Liquiditätsprüfung und einer festgestellten Unterdeckung im Zeitpunkt der Einlage ausgegangen sei und deshalb die Betriebsnotwendigkeit bejaht habe.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufsvorentscheidung am 6.9.2006 an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Mit Schreiben vom 11.9.2007 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die vorliegende Berufung vom 25.6.2007 langte am 26.6.2007 beim zuständigen Finanzamt ein. Dieses legte die Berufung am 6.9.2007 ohne Erlassung einer Berufsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat Aussenstelle Wien vor und informierte den Vertreter des Berufungswerbers. Mit Schreiben vom 11.9.2007 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Unstrittig ist aufgrund des Vorbringens, dass die von der Bp. als nicht betriebsnotwendige Einlagen bei der Berechnung der Basis für den Hälftesteuersatz ausgeschiedenen Beträge in Höhe von insgesamt € 18.956,00 laufende betriebliche Aufwendungen darstellen, die der Bw. mit privaten Geldmitteln in bar beglich.

Laut den vorgelegten Kopien des Girokontos hatte die Bank für dieses Konto zwei Karten ausgegeben und wurden überdies eine ÖAMTC-Kreditkarte und eine ARBÖ-Kreditkarte auf dieses Girokonto abgerechnet.

Durch Vorlage der Kopien des betrieblichen Bankkontos konnte ein Abgleich der jeweiligen Bankkontostände zum Zeitpunkt der getätigten Einlagen (Barbezahlung von Rechnungen) durchgeführt werden. Aufgrund dieses Abgleiches konnte festgestellt werden, dass zu keinem Zeitpunkt zuwenig liquide Mittel im Betrieb vorhanden waren um die betroffenen Beträge aus diesen zu begleichen. Schon das Bankkonto xxx-xxx-xxx bei der SPK NN AG war zu den

jeweiligen Zeitpunkten niemals überzogen und wäre auch durch die Behebung der bar bezahlten Beträge nicht negativ geworden. Hinzu kommt, dass aus dem Bankkonto überdies ersichtlich ist, dass nicht unwesentliche Beträge vom Girokonto auf ein Sparkonto der KEG überwiesen wurden bzw. Ende März 2005 Wertpapiere im Gesamtbetrag von € 17.391,83 angeschafft wurden. Da diese Beträge nicht auf den Privatkonten der Beteiligten ausgebucht wurden, ist davon auszugehen, dass es sich dabei um Betriebsvermögen handelt.

Lediglich im September 2005 ist ein kurzfristiger Niedrigstand (aber dennoch keine Überziehung) auf dem Girokonto erkennbar. Dieser wurde aber durch Umbuchungen vom Sparkonto auf das Girokonto mit 10.10.2005 behoben erkannt werden. Die Liquidität war in diesem Zeitpunkt aufgrund des vorhandenen verfügbaren Betrages auf dem Sparkonto jedenfalls gegeben. Die Umbuchung hätte auch zu einem früheren Zeitpunkt bereits erfolgen können.

Zu der im Rahmen der Umbuchungen am 31.12.2005 vorgenommenen Einlagenbuchung von € 9.160,00 unter der Bezeichnung Miete, Strom, Versicherung ist festzuhalten, dass die Fälligkeit dieser Beträge nicht zum 31.12.2005 gegeben sein kann. Mieten sind grundsätzlich Anfang des Monats im Voraus fällig, die Energiekosten und Versicherungen werden wenn nicht monatlich, doch regelmäßig (meist quartalsweise) fällig. Daher konnten diese Zahlungen nicht die Liquidität am 31.12.2005 belasten, sondern wären bereits unterjährig aufwandswirksam geworden. Wie sich aus dem oben erwähnten Girokonto in Zusammenschau mit dem Sparkonto und den betrieblichen Wertpapieren ergibt, war jedoch während des gesamten Jahres 2005 zu keiner Zeit eine angespannte Liquidität erkennbar. Es war nicht einmal nötig das Girokonto zu überziehen (ohne auf die Wertpapiere zu greifen), was zweifellos seitens der kontoführenden Bank zugelassen worden wäre.

Es kann daher festgehalten werden, dass während des gesamten Veranlagungszeitraumes ausreichend liquide Mittel auf den Bankkonten der KEG vorhanden waren, um die laufenden Zahlungen aus diesen zu begleichen. Nicht strittig ist die Höhe der vom Bw. im Jahr 2005 getätigten Entnahmen aus der KEG von € 28.506,07 bzw. der Jahresgewinn von € 44.363,25.

Gemäß § 282 Abs. 1 Z1 BAO und § 284 Abs. Z1 BAO sind Anträge auf Entscheidung des gesamten Berufungssenates bzw. auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung in der Berufung (§ 250 BAO) oder im Vorlageantrag (§ 276 Abs 2 BAO) zu stellen. Kommt es zu einer Vorlage an die Berufungsinstanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung kann ein nicht in der Berufung gestellter entsprechender Antrag nicht nachgeholt werden. Im Fall der Direktvorlage wie im strittigen Fall hätte daher der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung bereits in der

Berufung vom 25.6.2007 gestellt werden müssen. Die Anträge vom 11.9.2007 sind daher verspätet und dementsprechend zurückzuweisen.

Gemäß § 11a Abs.1 EStG können natürliche Personen, die den Gewinn aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100 000 Euro, 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. Nach § 11a Abs. 2 EStG können 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. Der Betrag von 100 000 Euro (Abs. 1) ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen.

Ziel der Begünstigung ist, einen längerfristigen Kapitalaufbau zu erreichen. Die Kapitalstärkung soll durch eine Bezugnahme auf ein Kapital iS der dem Unternehmen vom Gesellschafter belassenen Gewinne sowie des dem Unternehmen zusätzlich überlassenen Vermögens (Einlagen) erreicht werden. Der für die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne maßgebende Eigenkapitalanstieg ermittelt sich nach § 11a Abs. 1 EStG aus dem laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahrs zuzüglich "betriebsnotwendiger" Einlagen und abzüglich der Entnahmen.

Einlagen erhöhen daher nicht in jedem Fall den Anteil des begünstigt zu besteuerten Gewinnes sondern sind nur dann der Begünstigung zugänglich, wenn sie betriebsnotwendig sind. Mit diesem Erfordernis der "Betriebsnotwendigkeit" wird Bezug genommen auf eine im Geltungsbereich des § 11 EStG 1972 in der Rechtsprechung behandelte Problematik der Umgehungshandlungen durch entsprechende Einlagengestaltungen. Wird die Einlage lediglich zu Zwecken des Ausgleichs von (zu hohen) Entnahmen getätigt, ist sie nicht betriebsnotwendig.

Der Bw. übersieht in seiner Argumentation, dass die Betriebsnotwendigkeit einer Einlage keinesfalls mit der betrieblichen Veranlassung der aus privaten Mitteln entrichteten Aufwendungen gleichzusetzen ist. Die betriebliche Veranlassung ist zwar die Voraussetzung für das Vorliegen einer begünstigen Einlage, darüber hinaus ist jedoch zu prüfen, ob der Betrieb ohne diese Einlage gezwungen wäre, im Zeitpunkt der Einlage mangels Liquidität

zusätzliche Fremdmittel aufzunehmen. Sind im Zeitpunkt der Einlage liquide Mittel zur Deckung der Aufwendungen vorhanden, besteht keine Notwendigkeit Einlagen zur Vermeidung der Aufnahme von Fremdmitteln zu tätigen.

Die Argumentation, dass durch Vereinbarung eines Zahlungszieles (Kreditkarte, Lieferschein) Fremdmittel aufgenommen würden, geht bei dieser Betrachtung völlig ins Leere. Die Buchung auf einem passiven Bestandskonto ist keinesfalls mit einer Aufnahme von Fremdmitteln gleichzusetzen. Letztere ist dazu gedacht das (kurz-, mittel- oder längerfristige) Vorhandensein von liquiden Geldmitteln sicherzustellen, was aber bei der Verbuchung von Lieferverbindlichkeiten wohl nur in seltenen Ausnahmefällen angenommen werden kann. Im strittigen Fall kann keinerlei Sonderfall festgestellt werden und wurde auch keine besondere Konstellation behauptet.

Wenn sich der Bw. auf die Berufungsentscheidung des UFS [Feldkirch], RV/020-F/06, v 13.4.2007 stützt, übersieht er bei dieser Argumentation, dass auch diesem Fall die Frage der Liquidität ausschlaggebend für Beantwortung der Frage nach der Betriebsnotwendigkeit der Einlage war. Im vorliegenden Fall lag wären des gesamten Jahres auch kein kurzfristiger Liquiditätsengpass vor, sondern waren immer mehr als ausreichend liquide Mittel im Betrieb vorhanden. Der der Entscheidung des UFS zugrundeliegende Sachverhalt ist daher mit dem strittigen Sachverhalt nicht vergleichbar. Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage, 59 BlgNR 22.GP ebenfalls deutlich in erforderlichen Fremdkapitalersatz weisen: *Einlagen sind dann betriebsnotwendig, wenn Eigenkapitalbedarf besteht oder Fremdkapital ersetzt wird.*

Festzuhalten ist, dass der Bw. die Zahlungen laut eigenen Angaben bar leistete. Das bedeutet, dass er privats Bargeld mit sich führte. Aus dem Vorbringen ist nicht erkennbar, warum es dem Bw. unmöglich gewesen sein sollte ausreichend betriebliche Barmittel zur Bezahlung der laufenden Aufwendungen bei sich zu tragen. Überdies ist aus den Kontoauszügen eine Belastungsbuchung für 2 Kartengebühren von je € 18,73 ersichtlich sowie eine Belastungen aus einer ÖAMTEC-Kreditkarte und einer ARBÖ-Kreditkarte was darauf schließen lässt, dass vom Bw. für die KEG auch bargeldlose Zahlungen mittels (Kredit)karte durchgeführt worden waren.

Es gab daher weder einen faktischen Grund (kein zur Verfügung stehendes Bargeld oder keine Möglichkeit der Verwendung einer Kreditkarte) der (bei Auslandsdienstreisen) Privateinlagen notwendig gemacht hätte, noch war es aus Gründen der mangelnden Liquidität der KEG erforderlich, dass der Bw. Einlagen tätigte. Nicht jede Einlage ist als betriebsnotwendig iSd. § 11 a EStG anzusehen. Im vorliegenden Fall konnte keine betriebliche Notwendigkeit der geleisteten Einlagen feststellt werden, weshalb auch ein begünstigter Steuersatz gem § 37

Abs 1 EStG für die geleisteten Einlagen nicht zur Anwendung kommen kann sondern nur jener Teil des Jahresgewinnes begünstigt ist, der nach Berücksichtigung der Entnahmen dem Betrieb verbleibt.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 26. November 2007