



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/2640-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XX, in Adresse, 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 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2005 im fortgesetzten Verfahren nach Aufhebung der Berufungsentscheidung vom 26. November 2007, GZ RV/2590-W/07 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Herr 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 Hälfteuersatz gemäß § 11a EStG beantragt worden. Die Betriebsprüfung ermittelte den begünstigten Steuersatz neu:

Ermittlung ermäßigter Steuersatz gemäß Bp.:

Text	Betrag
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 1988 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 Differenztagesgelder 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 nach Betriebsprüfung wurden die Einkommensteuervorauszahlungen 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 1988 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 1988 seien, wenn sie der Liquidität, dem Insolvenzschutz oder als allgemeiner Risikopolster dienten.

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 Zugrundelegung 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 und somit diese Beträge in das Unternehmen einlegte.

Weiters wurde im Rahmen der Umbuchungen zum 31.12.2005 eine unstrittige Einlagenbuchung in Höhe von € 9.160,00 mit der Bezeichnung Miete, Strom, Versicherung vorgenommen aus welcher erkennbar ist, dass der Bw. die entsprechenden betrieblichen Aufwendungen ebenfalls aus privaten Mitteln entrichtet hatte und damit auch diese Beträge Einlage in das Betriebsvermögen darstellen.

Die Bp. hat keine Feststellungen getroffen, dass dieser Einlage zum 31.12.2005 kurzfristig also in den ersten Wochen des Jahres 2006 eine Entnahme gegenübergestanden wäre. Auch aus dem übrigen Akteninhalt und den vorliegenden Unterlagen kann nicht abgeleitet

werden, dass die eingelegten Geldmittel nicht zur kurzfristig zum Abschlussstichtag zur Verfügung gestellt worden waren.

Gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO und § 284 Abs. 1 Z 1 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 1988 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 EStG 1988 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 1988 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 1988 aus dem laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahres zuzüglich "betriebsnotwendiger" Einlagen und abzüglich der Entnahmen.

Einlagen erhöhen daher nicht in jedem Fall den Anteil des begünstigt zu besteuernden Gewinnes sondern sind nur dann der Begünstigung zugänglich, wenn sie betriebsnotwendig sind.

Der Begriff der betriebsnotwendigen Einlagen ist in § 11a EStG 1988 nicht umschrieben und insoweit unklar (vgl. Doralt/Heinrich, EStG12, § 11a Tz 28). Mit dem Erfordernis der Betriebsnotwendigkeit wird vom Gesetzgeber Bezug genommen auf die bereits im Geltungsbereich des § 11 EStG 1972 in der Rechtsprechung behandelte Problematik der Umgehungshandlungen durch nur für wenige Tage getätigte Einlagen. Der Gesetzgeber will mit diesem Begriff vermeiden, dass vorangegangene Entnahmen kurz vor dem Bilanzstichtag durch kurzzeitige Einlagen ausgeglichen werden können (vgl. Hofstätter/Reichel, § 11a EStG 1988 Tz 3).

Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0261; 29.7.2010 2008/15/0007) ist eine "betriebsnotwendige Einlage" iSd § 11a EStG 1988 jede Einlage in das Betriebsvermögen, die im betrieblichen Interesse gelegen ist. Dies ist beispielsweise dann nicht der Fall, wenn Einlagen bloß kurze Zeit um den Abschlussstichtag im Betrieb verbleiben. Offensichtliche Umgehungshandlungen in Form kurzzeitiger Einlagen sind der Steuerbegünstigung nicht zugänglich.

Nach VwGH wird mit dem Erfordernis der "Betriebsnotwendigkeit" 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 getötigt, ist sie nicht betriebsnotwendig.

Da durch die unstrittig stattgefundenen Einlagen Betriebsausgaben abgedeckt worden waren und kein Hinweis auf Umgehungshandlungen vorliegt, ist davon auszugehen, dass die Einlagen im betrieblichen Interesse erfolgten und somit als betriebsnotwendig im Sinne der Judikatur (auch UFSS, 10.9.2007, ZI. RV/0124-S/07) anzusehen sind.

Die zwischenzeitliche Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2007 und die Neufestsetzung der Vorauszahlungen ab dem Jahr 2006 und Folgejahre führen nicht zu einem Ausscheiden des Einkommensteuervorauszahlungsbescheides für die Jahre ab 2007 und damit zu einer Zurückweisung der Berufung gegen diese Festsetzung (Ritz, BAO, 3. Auflage, § 273 Tz 15 unter Hinweis auf VwGH 29.7.1997, 95/14/0117).

Da der Bescheid über die Festsetzung der Einkommensteuer für Zeiträume ab 2007 von der als rechtswidrig erkannten Einkommensteuerschuld des Jahres 2005 nach Bp. als

Berechnungsbasis ausging, ist er mit derselben Rechtswidrigkeit wie bekämpfte Einkommensteuerbescheid belastet.

Beide bekämpften Bescheide waren daher aufzuheben.

Wien, am 31. August 2010