



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. E.H., vom 14. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 26. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 sowie Anspruchszinsen hinsichtlich Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Firmenbuch des LG Salzburg ist unter Firmenbuchnummer FN XY die Fa. A. GmbH & CoKG eingetragen.

Die Kommanditgesellschaft betreibt das Gewerbe der Bauträger und Immobilienmakler. Kommanditisten sind der Bw und Herr F.S.. Sie sind mit einer Vermögens- und Erfolgsbeteiligung von jeweils 50% an der Fa. A. GmbH & CoKG beteiligt.

Die Fa. A. GmbH & CoKG hat im Jahr 2005 einen Gewinn in Höhe von € 79.287 erwirtschaftet.

Mit Bescheiden vom 6.12. 2006 erging die auf § 188 Bundesabgabeberechnung gestützte einheitliche und gesonderte Feststellung über die von der Fa. A. GmbH & CoKG unter Berücksichtigung des Sondergewinnes des Gesellschafters F.S. erzielten Einkünfte 2005:

Steuerlicher Gewinn 2005:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	€ 146.488,44
<b>Dr.E.H.</b>	€ 40.109,98
<b>F.S.</b>	€ 106.378,46

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 beantragte der Bw für den vollen steuerpflichtigen Gewinn (€ 40.109,98) die Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988.

Mit Bescheid vom 26.7.2007 wurde der Antrag auf Berücksichtigung des Hälftesteuersatz gemäß § 11a EStG 1988 auf das volle steuerpflichtige Ergebnis von € 40.109,98 mit der Begründung abgewiesen, dass bei Mitunternehmerschaften der Höchstbetrag für die begünstigte Besteuerung der nicht entnommenen Gewinne von € 100.000 im Verhältnis der steuerlichen Gewinnverteilung anzusetzen wäre. Die Gewinnbeteiligung an der Fa. A. GmbH & CoKG betrüge 27,83% am steuerlichen Gewinn der Gesellschaft (€ 40.109,98 von € 146.488,44), sodass die begünstigte Besteuerung des nicht entnommenen Gewinnes mit maximal € 27.380,00 anzusetzen wäre.

Am 13.9.2007 erhab der Bw das Rechtsmittel der Berufung und führte dazu aus, dass durch die Einsicht in die Verrechnungskonten hervorgehende, dass nur der Verlustvortrag übertragen und zur Veränderung der Stände 1.1. bis 31.12. geführt hätte, sodass je Gesellschafter das volle steuerpflichtige Ergebnis von je € 40.109,98 für die steuerliche Begünstigung nach § 11a EStG 1988 verfügbar wäre (je 50%). Bei Einbeziehung des Sondergewinnes von Herrn F.S. in die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns der Fa. A. GmbH & CoKG könnte keine Änderung der Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern an sich bewirkt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.5.2010 wies das Finanzamt das Berufungsbegehren als unbegründet ab. Begründend führte dieses aus, dass bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 11a (2) EStG 1988 vom gesamten Mitunternehmeranteil (=anteiliges Gesellschaftsvermögen samt Sonderbetriebsvermögen) auszugehen wäre. Bezugsgröße wäre damit der steuerliche Gewinn unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben. Das Abstellen auf den steuerlichen Gewinn hinge damit zusammen, dass es sich beim § 11a EStG 1988 um eine tarifliche Begünstigung handeln würde. Mangels Entnahmen bzw. betriebsnotwendige Einlagen wäre der steuerliche Gewinn von € 40.109,98 im Verhältnis zum Gewinn der Mitunternehmerschaft (€ 146.488,44) für das Ausmaß der begünstigten Besteuerung des nicht entnommenen Gewinnes heranzuziehen.

Am 10.6.2010 stellte der Bw den Antrag die Berufung zur Entscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen und erklärte die Aufteilung des Höchstbetrages von € 100.000,00 auf mehrere Gesellschafter nach Maßgabe des steuerlichen Gewinnes der Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung der jeweiligen Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben für unbillig.

***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.

Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 insoweit eine Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs. 1 begünstigt besteuert worden ist. Die Nachversteuerung ist zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen.

Die Begünstigung des § 11a EStG 1988 für Gewinne aus einer Mitunternehmerschaft kann nicht für die Mitunternehmerschaft im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für sich in Anspruch genommen werden.

Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können gemäß § 11a Abs. 2 EStG 1988 nur die Gesellschafter die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Der Betrag von € 100 000,00 (Abs. 1) ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen.

Die Aufteilung des Höchstbetrages von € 100.000,00 auf mehrere Gesellschafter hat nach Maßgabe des Anteils am steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft, somit nach Maßgabe des gesellschaftsvertraglich zustehenden Gewinnanteiles unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu erfolgen (UFS 21.11.2007, RV/0558-S/06, Doralt/Heinrich, § 11a Tz 41, Jakom, EStG § 11a, Rz 20): Zur Ermittlung des auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden anteiligen Höchstbetrages ist der Betrag von € 100.000,00 auf jene Gesellschafter, die positive steuerliche Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft erzielen, entsprechend ihrer prozentuellen steuerlichen Gewinnbeteiligung aufzuteilen.

Gemäß § 11a EStG 1988 kann daher der steuerliche Gewinn, soweit er zu einem Eigenkapitalanstieg führt und im Höchstbetrag von € 100.000,00 Deckung findet, mit dem Hälftesteuersatz gem. § 37 Abs. 1 EStG 1988 besteuert werden. Der darüber hinausgehende Gewinn ist der Tarifbesteuerung gem. § 33 EStG 1988 zu unterwerfen.

Für den gegenständlichen Fall bedeuten die obigen Ausführungen:

Der nach steuerlichen Vorschriften ermittelte und in den Bescheiden vom 6.12.2006 über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte bzw des Gewinnes der Fa. A. GmbH & CoKG rechtskräftig fixierte Gewinnanteil des Bw betrug für das Jahr € 40.109,98. Mangels betriebsnotwendiger Einlagen und Entnahmen ist dieser steuerliche Gewinn des Bw im Verhältnis zum Gewinn der Mitunternehmerschaft (€ 146.488,44) für das Ausmaß der begünstigten Besteuerung des nicht entnommenen Gewinnes heranzuziehen. Das führt zu einer prozentuellen Gewinnbeteiligung an der Fa. A. GmbH & CoKG von 27,38%. Unter Ausschöpfung des Höchstbetrages von € 100.000,00 im Verhältnis der steuerlichen Gewinnverteilung ist die begünstigte Besteuerung des nicht entnommenen Gewinnes im Sinne des § 11a EStG 1988 daher mit maximal € 27.380,00 zulässig. Die restlichen € 12.729,98 sind mit dem Normalsteuersatz zu versteuern.

Die Berufung bezüglich der Einkommensteuer 2005 ist daher als unbegründet abzuweisen. Was die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Anspruchsziens bezüglich der Einkommensteuer 2005 betrifft, darf auf die Berufungsvorentscheidung vom 12.5.2010 verwiesen werden.

Salzburg, am 8. Mai 2012