

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch W.F.Grubinger Steuerberatung GmbH, 5163 Perwang, Hinterbuch 23, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit elektronisch eingereichter Einkommensteuererklärung beantragte der Berufungswerber (Bw.) für einen Gewinn in Höhe von € 85.167,- die begünstigte Besteuerung gemäß § 11a EStG. Im Zuge einer Nachschau traf das Finanzamt die Feststellung, dass der begünstigt zu besteuernnde Betrag um € 10.012,- zu kürzen sei, weil Einlagen in dieser Höhe nicht als betriebsnotwendig anerkannt werden könnten. Mit Einkommensteuerbescheid vom 24.11.2006 setzte das Finanzamt den begünstigt zu besteuernden Gewinn mit € 75.155,- fest.

Dagegen richtet sich die Berufung des Bw. mit folgender Begründung:

Bei den vom Finanzamt nicht als betriebsnotwendig beurteilten Einlagen handle es sich um über das Jahr verteilte Positionen, welche sich in drei Gruppen zusammenfassen ließen. Zum ersten seien dies diverse privat bezahlte Betriebsausgaben wie Lohnvorschüsse, die direkt auf Baustellen ausbezahlt würden. Diese Zahlungen würden vom Bw. privat bezahlt, weil eine eigene Kasse nicht zweckmäßig sei.

Zweitens handle es sich um Zahlungen der gewerblichen Sozialversicherungsanstalt (Kostenersätze für Krankheitskosten), die über das Jahr verteilt auf das betriebliche Girokonto des Bw. überwiesen würden, weil dieses Konto der SVA auf Grund der Einzahlungen bekannt sei. Es sei dies die anteilige Rückerstattung von Privatentnahmen (Krankheitskosten, welche die Selbständigen bekanntlich zuerst aus eigener Tasche bezahlen müssten). Diese würden nicht willkürlich und damit möglicherweise missbräuchlich vorgenommen, sondern entstünden aus dem „normalen Ablauf“.

Drittens sei der Bw. auch als Sachverständiger tätig. Diese Tätigkeit erfolge nur in geringfügigem Ausmaß und stehe auch im ursächlichen Zusammenhang mit seiner gewerblichen Tätigkeit, daher würden die Einnahmen daraus in der Buchhaltung des Gewerbebetriebes erfasst und am Jahresende ausgeschieden. Die Zahlungen aus der Sachverständigtätigkeit würden dem Gewerbebetrieb gewidmet und mindern daher die Betriebsschulden des Gewerbebetriebes. Dadurch lägen jedenfalls betriebsnotwendige Einlagen vor.

Das Unternehmen des Bw. sei im Jahr 2005 durchgehend vom ersten bis zum letzten Tag mit Fremdkapital finanziert worden, daher habe jede Einzahlung dieses Fremdkapital gemindert. Allein aus diesem Grund sei jede Einzahlung eine betriebsnotwendige Einzahlung. Dieser Fall werde ja auch in den Einkommensteuerrichtlinien bei den Beispielen angeführt. Dort heiße es: *Für die Abdeckung einer betrieblich veranlassten Bankverbindlichkeit sind im Betriebsvermögen keine liquiden Mittel vorhanden. Es wird eine Einlage zur Abdeckung der Bankverbindlichkeit getätigt. Diese Einlage ist betriebsnotwendig.*

Aus den angeführten Gründen handle es sich bei sämtlichen Einlagen um betriebsnotwendige Einlagen, für welche die Begünstigung zustehe. Es werde daher die Stattgabe der Berufung beantragt.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über Aufforderung durch die Referentin legte der steuerliche Vertreter des Bw. eine Saldenliste der Sachkonten zum 31.12.2005, die Bankstände der betrieblichen Girokonten sowie eine Übersicht der Zahlungseingänge aus der Sachverständigtätigkeit vor. Aus der Aufstellung der Girokonten geht hervor, dass die Bankstände während des gesamten Jahres 2005 zu keinem Zeitpunkt positiv waren, sondern im Gegenteil durchgehend Verbindlichkeiten von mehr als € 100.000,- aufwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob diverse über das Jahr 2005 verteilte Einlagen in der Höhe von insgesamt € 10.012,- als betriebsnotwendig zu beurteilen sind.

Absatz 1 der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmung des § 11a EStG lautet: *Natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 €, mit dem ermäßigen 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.*

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage, 59 BlgNR 22.GP wird als Zielsetzung der genannten Gesetzesbestimmung angeführt, dass im Interesse der Förderung der Eigenkapitalbildung der Anstieg des Eigenkapitals steuerlich begünstigt werden soll. In diesem Sinne sollen Gewinne, die für einen Anstieg des Eigenkapitals reserviert werden, einer begünstigten Besteuerung zugeführt werden. Die Regelungstechnik lehnt sich teilweise an die Eigenkapitalförderung in Form der Rücklage vom nicht entnommenen Gewinn nach § 11 EStG 1972 an.

Mit dem Begriff der betriebsnotwendigen Einlage versucht der Gesetzgeber zu vermeiden, dass vorangegangene Entnahmen kurz vor dem Bilanzstichtag durch Einlagen ausgeglichen werden können. Damit nimmt das Gesetz offensichtlich Bezug auf die bereits im Geltungsbereich des § 11 EStG 1972 in der Rechtsprechung behandelte Problematik der Umgehungshandlungen durch entsprechende Einlagengestaltungen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 11a Tz 3; Doralt, EStG, § 11a Tz 28).

Den Erläuternden Bemerkungen zufolge ist eine Einlage insbesondere dann betriebsnotwendig, wenn sie Fremdkapitalersatz darstellt. Als Beispiel nennen die Erläuternden Bemerkungen den Fall eines Textilunternehmers, der den Ankauf einer neuen Herbstkollektion im Frühjahr anstelle eines Betriebsmittelkredites mittels einer Einlage finanziert. Wird die Einlage lediglich zu Zwecken des Ausgleichs von zu hohen Entnahmen getätigkt, so ist sie nicht betriebsnotwendig.

Wie weiters die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 3860e) sinngemäß zutreffend ausführen, sind vorrangig kurz vor dem Bilanzstichtag getätigte Einlagen hinsichtlich ihrer Betriebsnotwendigkeit zu hinterfragen. Diese Rechtsmeinung vermag sich auf die zu § 11

EStG 1972 ergangene Judikatur zu stützen (VwGH 11.5.1983, 82/13/0239, und 9.11.1994, 92/13/0305). Demzufolge dient jede Einlage, die nicht sogleich wieder durch eine Entnahme kompensiert wird, der Stärkung des betrieblichen Eigenkapitals. Für die Betriebsnotwendigkeit einer Einlage spricht, wenn sie entweder über einen Zeitraum von sechs Monaten nicht wieder durch eine Entnahme aus der betrieblichen Sphäre ausscheidet oder wenn es zwar zu einer Entnahme kommt, ihr aber betriebliche Investitionen vorgelagert sind (Wolf/Hübl, SWK 2004, S 338).

Die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 3860e) nennen Einlagen dann als betriebsnotwendig, wenn Eigenkapitalbedarf besteht oder Fremdkapital ersetzt wird. Dabei darf aber nicht übersehen werden, dass diese Aufzählung des BMF eine demonstrative ist und dass generell die Förderung der Eigenkapitalbildung den Normzweck bildet. Dieser wiederum bietet (neben der Rechtsprechung des VwGH zu § 11 EStG 1972) die maßgebliche Hilfestellung bei der Normauslegung. Dem Begriff der betriebsnotwendigen Einlage kann demzufolge kein über den Zweck, offensichtliche Umgehungshandlungen vermeiden zu wollen, hinausgehender Inhalt beigemessen werden (Doralt, EStG, § 11a Tz 28 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des VfGH; SWK 2003, S 479). Auch Wolf/Hübl vertreten die Auffassung, dass nur in offensichtlichen Missbrauchsfällen eine Einlage nicht als betriebsnotwendig gilt (SWK 2004, S 338).

Dies bedeutet aber, dass Einlagen, die auf Dauer geeignet sind, die Liquidität eines Unternehmens zu sichern, Schutz vor Insolvenz zu geben und als Risikopolster zu dienen den gesetzlichen Erfordernissen entsprechen.

Für den gegenständlichen Fall ist daraus nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates abzuleiten, dass den strittigen Einlagen die Betriebsnotwendigkeit nicht abgesprochen werden kann. Wie der Bw. dargelegt hat, wurde sein Betrieb im Jahr 2005 durchgehend mit Fremdkapital finanziert. Die betrieblichen Girokonten weisen in Summe an keinem einzigen Tag des Jahres einen Guthabensstand, sondern vielmehr erhebliche Verbindlichkeiten auf. Daher haben alle Einlagen den wirtschaftlichen Effekt, dass Fremdkapital ersetzt wird bzw. weiteres Fremdkapital vermieden wird. Diejenigen Einlagen, die aus privat bezahlten Betriebsausgaben wie Lohnvorschüssen oder Spesenersätzen resultieren, sind nach Auffassung des UFS schon deswegen als betriebsnotwendig zu qualifizieren, weil sie unmittelbar betrieblichen Zwecken gewidmet wurden (siehe SWK 2004, S 338; in diesem Sinne auch UFS 13.4.2007, RV/0202-F/06). Aber auch die übrigen Einlagen sind bei der gegebenen Sachlage als betriebsnotwendig anzusehen, zumal eine missbräuchliche Gestaltung nur zum Zwecke der Erlangung der Steuerbegünstigung nicht erkennbar ist.

Aus einer im Veranlagungsakt befindlichen Darstellung der Entwicklung des Privatkontos des Bw. seit dem Jahr 2003 ist ersichtlich, dass ein kontinuierlicher Eigenkapitalanstieg in nicht unbeträchtlicher Höhe zu verzeichnen ist. Damit wird jedenfalls dem Normzweck des § 11a EStG entsprochen.

In seinem Erkenntnis vom 26.4.2000, 99/14/0249 (ergangen zu § 11 EStG 1972) sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass bei Berechnung der Mehrentnahmen iSd § 11 Abs. 6 EStG 1972 Einlagen und Entnahmen gegeneinander aufzurechnen sind, wenn im selben Wirtschaftsjahr sowohl Entnahmen als auch Einlagen getätigt worden sind, es sei denn, dass eine Einlage nur kurze Zeit um den Bilanzstichtag im Betrieb verbleibt und darin eine Umgehungshandlung zu erblicken ist. Diesen Grundsatz hat der UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 13.4.2007, RV/0202-F/06 auch für den Geltungsbereich des § 11a EStG 1988 als zutreffend erachtet.

Aus den genannten Gründen wurde der Berufung daher stattgegeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 16. August 2007