



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Andrea Ornig, Dr. Wolfgang Bartosch und Dr. Erich Dietrich im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw., vertreten durch Jonasch - Platzer - Grant Thornton Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH, 1130 Wien, Auhofstraße 1/2/10, vom 29. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Dr. Michael Ropposch, vom 29. Juli 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2000, 2001 und 2003 nach der am 4. Dezember 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer vom Finanzamt bei der Berufungswerberin (= Bw.) gemäß § 150 BAO durchgeführten Außenprüfung über die Jahre 1999 bis 2003 wurde vom Prüfer u.a. die Feststellung getroffen, dass bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses nach § 11 EStG 1988 die quartalsmäßigen Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen sowie die Körperschaftsteuer-Nachforderungen auf Grund der Veranlagung nicht als Entnahmen berücksichtigt wurden. Die Neuberechnung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung durch den Prüfer führte in den Prüfungsjahren 2000 und 2001 zu einer niedrigeren und im Jahr 2003 zum gänzlichen Wegfall des mit dem fixen Steuersatz von 25 % zu versteuernden Sondergewinnes sowie zu einer Erhöhung des der 34 %igen

---

Besteuerung unterliegenden Gewinnes um denselben Betrag (Bericht vom 18. Juli 2005, Tz. 1 und Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Juli 2005, Punkt 1).

Gegen die in der Folge vom Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Körperschaftsteuerbescheide 2000, 2001 und 2003 vom 29. Juli 2005 brachte die Bw. das Rechtsmittel der Berufung mit folgender Begründung ein:

Eine rechtliche Auseinandersetzung der Abgabenbehörde mit dem normativen Inhalt des § 11 Abs. 2 KStG iVm § 11 EStG sei unterblieben.

§ 11 Abs. 2 KStG verweise hinsichtlich der Ermittlung der als Betriebsausgaben abzugsfähigen Eigenkapitalzuwachsverzinsung auf die Vorschriften des § 11 EStG. Die Bestimmung des § 11 Abs. 4 lit. a EStG verweise zum Einen auf den einkommensteuerrechtlichen Einlagenbestand und zum Anderen bezüglich Kapitalgesellschaften auf die Einlagenvorschriften des § 8 Abs. 1 KStG. Der normative Inhalt dieser Bestimmungen sei daher auch für die Ermittlung des Eigenkapitalzuwachses maßgeblich. Auch der Begriff der Abgänge werde auf diese Weise definiert, und zwar durch Anknüpfung an den einkommensteuerrechtlichen Entnahmebegriff sowie bezüglich Kapitalgesellschaften durch Anknüpfung an die Einkommensverwendungsvorschriften des § 8 Abs. 2 KStG.

Das Finanzamt behandle die Körperschaftsteuerzahlungen als Entnahmen. Gemeint seien wohl Entnahmen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG. Diese Bestimmung gelte grundsätzlich aber nur für die Einkommensteuer, und zwar für die Abgrenzung zwischen der betrieblichen und der privaten Sphäre eines Steuerpflichtigen. Auch wenn man bei Kapitalgesellschaften in bestimmten Fällen Privatvermögen für denkbar hielte, könne in einer Körperschaftsteuerzahlung keinesfalls ein Abgang (eine Überführung) von Werten (Wirtschaftsgütern) in das Privatvermögen der Kapitalgesellschaft erblickt werden. Die Ausgaben für Körperschaftsteuer seien unzweifelhaft auch keine Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG.

Die Körperschaftsteuer sei gemäß § 12 Abs. 1 Z 6 KStG eine nichtabzugsfähige Ausgabe. Diese Bestimmung habe nach herrschender Auffassung konstitutiven Charakter. Die Körperschaftsteuer könne nur deswegen nicht als Betriebsausgabe abgesetzt werden, weil diese Vorschrift den Abzug als Betriebsausgabe ausschließe. Sei aber eine Ausgabe eine Betriebsausgabe, könne sie sachlogisch keine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG sein. Ebensowenig könne sie eine Einkommensverteilung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG darstellen. Auch aus den Gesetzesmaterialien komme die Absicht des Gesetzgebers ohne Zweifel klar und deutlich zum Ausdruck.

---

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 7. November 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

In der Literatur sei unbestritten, dass § 4 Abs. 1 EStG über § 7 Abs. 2 KStG aus dem Einkommensteuerrecht rezipiert werde. Die Aufwendungen für Personalsteuern seien im Auffangtatbestand der „Verwendung in anderer Weise“ als erfasst anzusehen. Auf die Regelung des § 12 KStG komme es bei der Beurteilung der Frage, ob ein Aufwand als Entnahme zu behandeln sei, ebensowenig an wie im § 20 EStG.

Schon die Investitionsbegünstigung des „nicht entnommenen Gewinnes“ nach § 11 EStG 1972 habe sich mit dem Entnahmebegriff befassen müssen. Auch seinerzeit sei nie in Zweifel gestanden, dass die Entrichtung von Personensteuern aus Betriebsmitteln zu den Entnahmen zähle.

Die Gesetzesmaterialien zu § 11 EStG 1988 ließen erkennen, dass nur „echte“, nicht aber buchungstechnische Entnahmen berücksichtigt werden sollten. Es bleibe unerfindlich, woraus sich ergeben sollte, dass die Zahlung von Personensteuern nur buchungstechnisch eine Entnahme darstelle. Im Gegenteil seien durch die bewusst hergestellte Analogie zu § 11 EStG 1972 die Grundsätze der früheren Rechtsvorschrift sinngemäß auf die Eigenkapitalzuwachsverzinsung übertragen worden.

Im Vorlageantrag vom 3. Jänner 2006 brachte die Bw. vor, § 4 Abs. 1 EStG könne bei Kapitalgesellschaften begrifflich nur dann in Betracht kommen, wenn man unterstelle, dass es bei derartigen Körperschaften neben der betrieblichen auch eine außerbetriebliche Sphäre gäbe. Nur dann sei eine Verschiebung von Wirtschaftsgütern innerhalb unterschiedlicher Vermögenssphären einer Körperschaft denkbar. Die Körperschaftsteuer werde bei Kapitalgesellschaften unmittelbar durch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgelöst, weshalb auch nur eine Zuordnung zu diesem Gewerbebetrieb in Frage komme. Eine Entnahme für einen betriebsfremden Zweck könne nicht vorliegen. Daher liege auch der Tatbestand des letzten Teilstreiches des § 8 Abs. 2 KStG („in anderer Weise verwendet wird“) nicht vor. Die Auslegung der Abgabenbehörde könne nicht rechtsrichtig sein, weil der Gesetzgeber keine sinnlosen Bestimmungen schaffe und sich die Frage stelle, welchen Sinn die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG habe, die ausdrücklich den Abzug der Körperschaftsteuer bei der Ermittlung der Einkünfte ausschließe.

Das Gesetz knüpfe nicht an einen wirtschaftlichen Eigenkapitalbegriff, sondern an steuerliche Kategorien an. Maßgeblich sei allein der steuerliche Gewinn. Dementsprechend führten die Gesetzesmaterialien aus, dass alle steuerfreien Vermögensvermehrungen und alle steuerlich nicht abzugsfähigen Vermögensminderungen unberücksichtigt bleiben, wobei ausdrücklich auf nicht abzugsfähige Aufwendungen gemäß § 12 KStG hingewiesen werde. Damit komme klar

zum Ausdruck, dass nicht abzugsfähige Aufwendungen bei der Ermittlung des Eigenkapitalzuwachses keine kürzende Wirkung haben sollten. Im Hinblick auf das Konzept des Gesetzgebers, Anknüpfung an den steuerlichen Gewinn, sei dies auch sachgerecht. Da steuerfreie Vermögensvermehrungen zu keiner Erhöhung des Eigenkapitalzuwachses führten, sei es auch konsequent, dass steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen keine Kürzung des Eigenkapitalzuwachses nach sich zögen.

Auch Wiesner vertrete in RWZ 1999, 161 ff., die Auffassung, dass nicht abzugsfähige Ausgaben nicht als Entnahmen zu behandeln seien.

Die Wurzel der rechtswidrigen Auffassung des Finanzamtes liege offenkundig in den Einkommensteuerrichtlinien. Rz 3833 stehe hinsichtlich der nicht abzugsfähigen Aufwendungen in klarem Gegensatz zu den Vorstellungen des Gesetzgebers. Es werde mit zweierlei Maß gemessen: nicht abzugsfähige Abgaben sollten Entnahmen, steuerfreie Einnahmen aber keine Einlagen sei. Den Einkommensteuerrichtlinien komme jedoch keine gesetzesändernde Kraft zu.

In der am 4. Dezember 2007 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung verwiesen der Vertreter der Bw. sowie der Vertreter des Finanzamtes auf ihren Rechtsstandpunkt.

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

*Gemäß § 11 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung BGBl I 1999/106 können Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften die angemessene Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses gemäß § 11 des EStG 1988 - auch außerbilanzmäßig - als Betriebsausgabe abziehen. Andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können die Verzinsung nur gemäß § 11 Abs. 2 des EStG geltend machen. Der abgezogene Betrag ist als Sondergewinn anzusetzen. Der Sondergewinn ist bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen.*

*Gemäß § 22 Abs. 2 Z 2 KStG beträgt die Körperschaftsteuer 25 % für nach § 11 Abs. 2 zu versteuernde Sondergewinne auf Grund einer Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses. Die Körperschaftsteuer gilt durch diese Besteuerung als abgegolten (BGBl I 1999/106 ab 2000 bzw. BGBl I 2000/142 ab 2001).*

Im Zuge der Steuerreform 2000 wurde mit dem Ziel, die Eigenkapitalquote der österreichischen Unternehmen zu verbessern, die steuerliche Begünstigung des Eigenkapitalzuwachses geschaffen. Das von einem Unternehmer seinem Unternehmen im Wirtschaftsjahr zur Eigenkapitalbildung zusätzlich überlassene Kapital (der Eigenkapitalzuwachs) konnte steuerwirksam verzinst werden und führte im Ausmaß fiktiver

Zinsen – gleich den Zinsen für Fremdkapital – zu einem Betriebsausgabenabzug. Die Zinsen verminderten einerseits den Gewinn (Steuerersparnis 34 %), wurden aber als Sondergewinn einer Endbesteuerung von 25 % unterzogen. Im Ergebnis kam es somit für Körperschaften vor dem Steuerreformgesetz 2005, mit dem der Körperschaftsteuersatz auf 25 % gesenkt wurde, im Ausmaß der fiktiven Zinsen zu einer Tarifentlastung in der Höhe von 9 %.

§ 11 Abs. 2 KStG verweist hinsichtlich der Berechnung des Eigenkapitalzuwachses auf die Vorschriften des § 11 EStG:

*Gemäß § 11 Abs. 1 EStG 1988 gelten bei der Verzinsung folgende Bestimmungen:*

*1. Der zu verzinsende Eigenkapitalzuwachs ergibt sich aus jenem Betrag, um den der gewichtete durchschnittliche Eigenkapitalstand des laufenden Wirtschaftsjahres den höchsten gewichteten durchschnittlichen Eigenkapitalstand eines vorangegangenen Wirtschaftsjahres übersteigt. Dabei ist der höchste gewichtete durchschnittliche Eigenkapitalstand innerhalb des Beobachtungszeitraumes maßgeblich. Der Beobachtungszeitraum umfasst den Zeitraum ab Beginn des Betriebes, längstens jedoch den Zeitraum der letzten sieben Wirtschaftsjahre vor jenem Wirtschaftsjahr, in dem der Betriebsausgabenabzug geltend gemacht wird.*

*Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 1998 geendet haben, sind nicht zu berücksichtigen.*

*2. Der gewichtete durchschnittliche Eigenkapitalstand eines Wirtschaftsjahres ist die Summe der an jedem Kalendertag bestehenden Eigenkapitalstände geteilt durch die Zahl der Kalendertage des Wirtschaftsjahres.*

*3. Als Eigenkapitalstand am Beginn des Wirtschaftsjahres gilt das steuerlich maßgebende Eigenkapital am Ende des Vorjahres (ohne Jahresgewinn oder –verlust) laut dem Eigenkapital-Evidenzkonto. Bei Eröffnung oder entgeltlichem Erwerb eines Betriebes ist von einem Eigenkapitalstand von Null auszugehen.*

*4. Der Eigenkapitalstand im Sinne der Z 3 wird erhöht durch Zugänge und vermindert durch Abgänge:*

*a) Als Zugänge gelten alle Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 sowie alle Vermögensmehrungen im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und zum Beginn des Wirtschaftsjahres der steuerpflichtige Gewinn des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.*

*b) Als Abgänge gelten alle Entnahmen im Sinne des § 4 Abs. 1 sowie alle Vermögensminderungen im Sinne des § 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und zum Beginn des Wirtschaftsjahres der steuerlich zu berücksichtigende Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.*

.....

Aus § 11 Abs. 1 EStG 1988 ergibt sich daher, dass für die Ermittlung des Eigenkapitalzuwachses am Beginn des Wirtschaftsjahres als erster Eigenkapitalstand der *steuerpflichtige Vorjahresgewinn* anzusetzen ist. Dieser wird während des Jahres gemäß Z. 4 lit. b durch alle Entnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn sowie durch *alle Vermögensminderungen im körperschaftsteuerrechtlichen Sinn* im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 vermindert.

*Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen*

- *im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder*
- *entnommen oder*
- *in anderer Weise verwendet wird.*

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob es sich bei Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen sowie Nachzahlungen an Körperschaftsteuer im Zuge der Veranlagung um Vermögensminderungen im körperschaftsteuerrechtlichen Sinn handelt.

Die Körperschaftsteuer ist die Einkommensteuer der juristischen Personen und damit unbestritten eine Personensteuer (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz 1988, Tz. 27).

Als Personensteuer darf die Körperschaftsteuer ihre Besteuerungsgrundlage selbst nicht mindern, weshalb in § 12 Abs. 1 Z. 6 KStG (parallel zu § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG) die Steuern vom Einkommen als nicht abzugsfähige Aufwendungen angeführt werden.

Diese bereits im KStG 1925 enthaltene Vorschrift bezweckt eine Klarstellung, die erforderlich ist, weil bei einer Körperschaft, die keine Privatentnahme kennt, alle Aufwendungen wie Betriebsausgaben gebucht werden (Blümich/Klein/Steinbring/Stutz, Körperschaftsteuergesetz, 4. Aufl. 1965, 1004).

§ 11 Abs. 1 Z. 4 lit. b EStG 1988 spricht ausdrücklich von Vermögensminderungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988. Von § 8 Abs. 2 KStG 1988 umfasst werden

- die Einkommensverteilung durch offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen (1. Teilstrich),
- die Entnahmen (2. Teilstrich) und
- jede andere Art der Einkommensverwendung (3. Teilstrich).

Aus § 8 Abs. 2 KStG ergibt sich, dass eine Einkommensverwendung grundsätzlich steuerneutral zu bleiben hat.

---

Da im vorliegenden Fall eine Einkommensverteilung durch Ausschüttungen bzw. eine Entnahme im Sinne einer Einkommensverteilung eigentümerloser Körperschaften nicht vorliegt, ist der Tatbestand der „anderen Art der Einkommensverwendung“ von Relevanz.

Die steuerliche Unbeachtlichkeit der Einkommensverwendung „in anderer Weise“ ist als Auffangtatbestand des bewusst weit gezogenen Bereiches der Einkommensverwendung bei Körperschaften anzusehen. Darunter fällt jeder Akt der Einkommensverwendung, der aus irgendwelchen Gründen nicht (oder nicht eindeutig) unter die beiden ersten Tatbestände subsumiert werden kann. So sind etwa Aufwendungen für Spenden, *Personensteuern*, Wirtschaftsgüter mit Repräsentationskomponente uä (siehe den Katalog des § 12) als derartige Einkommensverwendung zu verstehen (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, Band II, § 8, Anm. 87).

Eine Einkommensverwendung in anderer Weise nach § 8 Abs. 2, 3. Teilstrich KStG liegt abstrakt in jeder nicht durch die Einkünfte im Sinne des EStG begründeten Belastung der steuerlichen Ergebnisse vor. Dazu gehören die in Absatz 3 aufgezählten Tatbestände und die *in § 12 umschriebenen nicht abzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben* (Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, Körperschaftsteuergesetz 1988, § 8 Anm. 28).

Der Berufungssenat schließt sich der in der Literatur vertretenen Rechtsansicht, wonach Zahlungen von Körperschaftsteuer - dazu zählen sowohl Vorauszahlungen als auch Abschlusszahlungen - ebenso wie die anderen in § 12 KStG 1988 aufgezählten Aufwendungen als Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 3. Teilstrich anzusehen sind, aus folgenden Gründen an:

Bei der Entrichtung von Einkommensteuer vom betrieblichen Konto einer natürlichen Person handelt es sich unzweifelhaft um eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988, die nach der ausdrücklichen Anordnung des Gesetzgebers in § 11 Abs. 1 Z 4 lit. b EStG 1988 bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Eigenkapitalzuwachsverzinsung außer Ansatz zu bleiben hat. Nach Ansicht des Berufungssenates war es auf Grund des ausdrücklichen Verweises auf *alle* Vermögensminderungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 die Absicht des Gesetzgebers, im Fall der Entrichtung von Körperschaftsteuer durch juristische Personen dieselben Rechtsfolgen eintreten zu lassen. Auch im Hinblick darauf, dass § 7 Abs. 1 KStG bei der Einkommensermittlung der Körperschaften auf die Vorschriften des Einkommenssteuergesetzes verweist und daher das Einkommen bei natürlichen und juristischen Personen, abgesehen von systembedingten Unterschieden, *nicht* unterschiedlich zu ermitteln ist, lässt sich diese Auslegung der zitierten Bestimmungen im Sinne der Rechtsansicht der Bw. nicht ableiten. Zahlungen von Körperschaftsteuer vermindern daher

---

den Eigenkapitalstand und somit die Bemessungsgrundlage für die Steuerbegünstigung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung auch bei Körperschaften.

Für die Rechtsansicht der Abgabenbehörde spricht weiters der ausdrückliche Verweis auf die seinerzeitige Vorgangsweise bei der Steuerbegünstigung des Nichtentnommenen Gewinnes nach § 11 EStG 1972 in den Gesetzesmaterialien. Den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2005 ist dahingehend zuzustimmen, dass der Gesetzgeber mit der bewusst hergestellten Analogie zu § 11 EStG 1972 die Grundsätze der früheren Rechtsvorschrift sinngemäß auf die Eigenkapitalzuwachsverzinsung übertragen wollte. Bei dieser Steuerbegünstigung wurden die aus Betriebsmitteln gezahlten Personensteuern als Entnahmen behandelt, während Vorgänge, die aus rein buchungstechnischen Gründen über das Kapitalkonto vorgenommen wurden (z.B. steuerfreie Betriebseinnahmen, fiktive Betriebsausgaben) bei der Berechnung nicht als Einlagen bzw. Entnahmen angesehen wurden (Dollak/Bauer/Simon/Zaussinger, Das Einkommensteuergesetz, 11. Aufl., § 11, 208).

Ein Hinweis darauf, dass der Gesetzgeber die Abgänge im Eigenkapital-Evidenzkonto bei Kapitalgesellschaften anders als bei natürlichen Personen handhaben wollte, findet sich entgegen der Ansicht der Bw. in den Gesetzesmaterialien nicht. In diesen wird ausdrücklich ausgeführt:

*„Zugänge und Abgänge im Eigenkapital-Evidenzkonto sind Einlagen und Entnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn bzw. Einlagen und Vermögensminderungen im körperschaftsteuerrechtlichen Sinn“.*

Buchungstechnische Einlagen und Entnahmen (betreffend steuerfreie Erträge und nicht abzugsfähige Aufwendungen) sollen nach den Ausführungen in den Gesetzesmaterialien bei der Eigenkapitalzuwachsverzinsung ebenso wie im Geltungsbereich des seinerzeitigen § 11 EStG 1972 unberücksichtigt bleiben. Aus den Gesetzesmaterialien lässt sich somit, wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, ableiten, dass nur „echte“, nicht aber nur buchungstechnische Einkommensverwendungen als Abzugsposten zu berücksichtigen sind. Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen bzw. –nachzahlungen stellen aber nicht nur „buchungstechnische“ Entnahmen, sondern eine reale Einkommensverwendung dar und sind als Abgang am Eigenkapital-Evidenzkonto zu verbuchen.

Wenn die Bw. darauf verweist, dass die Gesetzesmaterialien ausführen, „dass alle steuerfreien Vermögensvermehrungen und alle steuerlich nicht abzugsfähigen Vermögensminderungen unberücksichtigt bleiben“ und damit „klar zum Ausdruck komme, dass nicht abzugsfähige Aufwendungen bei der Ermittlung des Eigenkapitalzuwachses keine kürzende Wirkung haben

sollen“, so ist diesen Ausführungen entgegen zu halten, dass die zitierten Aussagen im Zusammenhang mit dem ersten Zugang am Eigenkapital-Evidenzkonto, dem steuerlichen Gewinn, stehen, sich aber nicht auf die verfahrensgegenständlichen laufenden Buchungen am Eigenkapital-Evidenzkonto während des Jahres beziehen.

Auch Wiesner vertritt entgegen der Ansicht der Bw. in RWZ 1999,161, nicht die Auffassung, dass nicht abzugsfähige Ausgaben nicht als Entnahmen zu behandeln seien, sondern führt aus, dass es nach der Erfassung des steuerpflichtigen (und nicht des handelsrechtlichen) Vorjahresgewinnes als ersten Zugang im Wirtschaftsjahr zu Zugängen durch Einlagen bzw. zu Abgängen durch Entnahmen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 bzw. Vermögensminderungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 kommt:

*„In der Folge kommt es zu Abgängen durch Entnahmen i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG 1988 im Zeitpunkt der tatsächlichen Entnahmen und zu den Werten des § 6 Z. 4 EStG 1988 bzw. Vermögensminderungen i.S.d. § 8 Abs. 2 KStG 1988 im Zeitpunkt der tatsächlichen Minderung und zu den nach dem jeweiligen Tatbestand maßgeblichen Werten (gemeiner Wert, Teilwert, Buchwert). Ausgenommen von dieser Beurteilung sind die zeitlich nicht oder nur schwer zuordenbaren Abgänge (insbesondere Nutzungsentnahmen), die vereinfachend am Ende des Wirtschaftsjahrs berücksichtigt werden können.“*

Im Einklang mit dieser Auffassung stehen die Einkommensteuerrichtlinien: Gemäß Rz. 3833 EStR stellen bei der Ermittlung des Eigenkapitals steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG 1988 bzw. des § 12 Abs. 1 KStG 1988 Entnahmen dar. Nicht abzugsfähige Aufwendungen sind im Zeitpunkt des Abflusses als Entnahme zu behandeln.

Abgesehen davon dass die EStR die Auffassung der Abgabenbehörde stützen, stellen sie lediglich einen Auslegungsbehelf dar, an die der Unabhängige Finanzsenat nicht gebunden ist. Die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide ist ausschließlich am Gesetz zu prüfen.

Wie bereits ausgeführt, kann der Berufungssenat weder aus dem Wortlaut der relevanten Bestimmungen noch aus den Gesetzesmaterialien oder dem Schrifttum die von der Bw. vertretene Rechtsansicht ableiten. Auch der Zweck der steuerlichen Begünstigung, die Eigenkapitalbasis der Betriebe zu stärken, spricht nicht dafür, Aufwendungen der Körperschaften für Personensteuern zusätzlich steuerlich zu begünstigen.

Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 4. Dezember 2007