



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Peter Beisteiner, Wirtschaftstreuhänder, 5201 Seekirchen, Mathias-Bayrhamer-Straße 10, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der geänderte Spruch ist aus der Beilage ersichtlich.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine atypisch stille Gesellschaft, deren Einkünfte gemäß § 188 BAO festgestellt werden. Ihr Bilanzstichtag ist der 31.3. eines jeden Jahres.

In seiner Einkommensteuererklärung für 2004 beantragte der Gesellschafter MB hinsichtlich eines Gewinnanteiles von € 55.703,46 die begünstigte Besteuerung gemäß § 11a EStG. Die Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgte vorerst erklärungsgemäß.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 2004 fand sich kein Hinweis auf die Steuerbegünstigung nach § 11a EStG. Da der ursprüngliche Feststellungsbescheid für 2004 vom 16.6.2005 auf Grund von Formalfehlern nicht rechtswirksam wurde, erließ das Finanzamt am 24. Jänner 2007 einen neuerlichen Erstbescheid über die Feststellung der Einkünfte der Bw. für 2004. Dieser Bescheid enthält in seinem Spruch die Feststellung, dass für den Gesellschafter MB der begünstigt zu besteuernde Gewinn gemäß § 11a EStG € 9.636,03 beträgt. Diese gegenüber dem Antrag abweichende Festsetzung begründete das

Finanzamt damit, dass die Einkommensteuergutschrift für 2002 von € 39.317,43 sowie die Gutschrift aus Einkommensteuervorauszahlungen für 2004 von € 6.750,- keine betriebsnotwendigen Einlagen seien.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen wie die Einkommensteuer und sonstige Personensteuern stellen Entnahmen dar und kürzen somit den Eigenkapitalanstieg. Abschlussgutschriften, die aus zu hohen Einkommensteuervorauszahlungen resultieren, werden als nicht betriebsnotwendige Einlagen gewertet und erhöhen nicht den Eigenkapitalanstieg. Somit werden Teile der jährlich zu veranlagenden Einkommensteuer unterschiedlich behandelt. Diese Vorgangsweise ist aus dem Gesetz nicht ableitbar und führt zu einer Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen, bei denen sich eine Abschlusszahlung ergibt und bei denen sich eine Abschlussgutschrift ergibt, wenn man von der gleichen Steuerbemessungsgrundlage ausgeht.

Im übrigen ist zu berücksichtigen, dass Privatentnahmen und Privateinlagen wohl in der Willensbildung des Steuerpflichtigen ihre Ursache haben. Die sich ergebenden Einkommensteuerabschlusszahlungen bzw. Abschlussgutschriften sind aber sicher nicht in der Willensbildung des Abgabepflichtigen begründet, sondern ergeben sich rein aus der gesetzlich vorgesehenen Einhebungssystematik. Sie unterliegen daher eher dem Zufallsprinzip als der Willensbildung des Abgabepflichtigen.

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

Dem Abgabenkonto des Gesellschafters MB ist zu entnehmen, dass die gegenständliche Einkommensteuergutschrift am 8.5.2003 erfolgte und am Tag ihrer Buchung verrechnet wurde mit einer Nachzahlung für Umsatzsteuer 2002 von € 1.338,85. An den Gesellschafter MB zurückgezahlt wurde ein Betrag von € 44.728,58.

Über Aufforderung durch den UFS legte die Bw. Auszüge aus dem Journal vor, wonach der vom Finanzamt zurückgezahlte Betrag am 3.6.2003 dem betrieblichen Girokonto gutgeschrieben wurde. Am 5.6. erfolgte von diesem Konto die Abdeckung eines betrieblichen Yen-Kredites in Höhe von € 58.641,15. Aus den ebenfalls vorgelegten Kontoauszügen ist ein Kontostand per 2.6.2003 von € 13.113,12 ersichtlich. Nach der Abdeckung des Yen-Kredites betrug der Kontostand zum 5.6.2003 € 417,84.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob eine aus einer Einkommensteuergutschrift resultierende Einlage in der Höhe von € 46.067,- als betriebsnotwendig zu beurteilen ist.

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 (UFS 13.4.2007, RV/0202-F/06).

Im gegenständlichen Fall ist das Finanzamt von einer nicht betriebsnotwendigen Einlage in Höhe von € 46.067,43 ausgegangen (ESt-Gutschrift für 2002 € 39.317,43 und ESt-Vorauszahlung für 2004 € 6.750,-). Die Verrechnung dieser Gutschrift mit der (betrieblichen) Umsatzsteuernachzahlung für 2002 direkt auf dem Abgabenkonto des Gesellschafters MB stellt jedenfalls eine betriebliche Verwendung dar, sodass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates insoweit die Betriebsnotwendigkeit nicht verneint werden kann (siehe SWK 2004, S 338; in diesem Sinne auch UFS 13.4.2007, RV/0202-F/06). Der vom Finanzamt zurückgezahlte und dem betrieblichen Konto am 3.6.2003 gutgeschriebene Betrag von € 44.728,58 wurde am 5.6.2003 zur Abdeckung eines betrieblichen Yen-Kredites verwendet. Die Einlage ist daher nach Auffassung des UFS als betriebsnotwendig zu qualifizieren, weil sie unmittelbar als Fremdkapitalersatz dient.

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.

Eine Umgehungshandlung im Sinne einer missbräuchlichen Einlagengestaltung ist nicht im Ansatz erkennbar, wurde vom Finanzamt aber auch nicht eingewendet. Die gegenständliche Einlage erfolgte 10 Monate vor dem Bilanzstichtag und unterlag – wie die Bw. zu Recht ausführte – eher dem Zufallsprinzip als der Willensbildung des Abgabepflichtigen.

Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Es kann daher zu keiner unterschiedlichen Betrachtung führen, ob eine Einlage direkt aus der privaten Sphäre des Unternehmers stammt oder aber über den Umweg einer rückerstatteten Über- bzw. Vorauszahlung an das Finanzamt getätigt wird. Allein aus der Tatsache, dass es sich um eine Einkommensteuergutschrift handelt, kann daher noch nicht geschlossen werden, dass eine derartige Einlage nicht betriebsnotwendig wäre.

Aus den genannten Gründen wurde der Berufung daher stattgegeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 10. September 2007