



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vertreten durch Stber, AdresseStber, vom 19. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes X, vertreten durch VertrFA, vom 2. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Darstellung des Verfahrensablaufes:

Im Rahmen der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005** beantragte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin (in der Folge mit Bw. abgekürzt) unter Berufung auf die Bestimmung des § 11a EStG 1988 für einen Betrag von € 7.158,19 die Besteuerung mit dem so genannten Hälftesteuersatz.

Der Betrag von € 7.158,19 wurde dabei folgendermaßen berechnet:

Jahresergebnis lt. Bilanz zum 31.12.2005	31.993,25 €
abzüglich Privatentnahmen	- 24.835,06 €
begünstigungsfähiger Betrag	7.158,19 €

Am 3. Jänner 2007 wurden seitens der Bw. **Ablichtungen betreffend die Privatkonten Fibu Konto 3894 und Fibu Konto 9430** vorgelegt.

Auf dem Privatkonto 3894 standen im Jahr 2005 Entnahmen in Höhe von 34.848,47 € Einlagen in Höhe von 10.000,00 € gegenüber. Nach Gegenverrechnung betrugen die Entnahmen somit 24.848,47 €.

Dem Privatkonto 9430 ist mit Datum 31.12.2005 im Haben ein Betrag von 7.700,00 € zu entnehmen – mit der Erläuterung *Gutschrift Einkommensteuer 2004*. Der Saldo dieses Kontos betrug 13,41 € (Habensaldo).

Im **Einkommensteuerbescheid 2007** wurde der beantragte Hälftesteuersatz mit folgender Begründung nicht gewährt:

Bei der Ermittlung des gemäß § 11a EStG begünstigten Gewinnes wurden Entnahmen und Einlagen zusammengefasst. Einlagen sind jedoch nur dann zu berücksichtigen, wenn sie betriebsnotwendig sind. Die Betriebsnotwendigkeit der Einlagen wurde im bisherigen Verfahren nicht nachgewiesen. Da sich ohne die Einlagen in Höhe von € 17.765,10 (inklusive € 7.700,00 Gutschrift Einkommensteuer) kein positiver Betrag ergibt, ist die steuerliche Begünstigung zu versagen.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw.

Berufung erhoben mit folgender Begründung:

Gemäß § 11a EStG sind Einlagen (§ 4 Abs. 1) nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind. In der Kapitalverrechnung sind € 7.700,00 aus Einkommensteuergutschriften enthalten. Unser Klient hat die Einkommensteuerzahlungen aus der Firma finanziert und somit die Einkommensteuergutschriften ebenfalls der Firma zukommen lassen. Unser Klient verfügt aufgrund der Vorgeschichte des Unternehmens über keinerlei Dispo-Rahmen bei der Bank. Zur Aufrechterhaltung der Liquidität des Unternehmens war es daher unbedingt erforderlich, dass die Einkommensteuergutschrift auf das Firmenkonto des Betriebes einbezahlt worden ist. Die Betriebsnotwendigkeit der Einkommensteuergutschrift als Einlage steht sohin völlig außer Zweifel.

Über Anforderung des Finanzamtes wurden am 21. März 2007 folgende **Unterlagen vorgelegt**:

Kontoauszüge NameBank des Kontos Nr. YYYY, Auszug 0242/001 vom 16.12.2005 bis Auszug 0252/001 vom 31.12.2005. Außerdem wurde nochmals mitgeteilt, dass die Bw. bei der Bank über keinen Kreditrahmen verfüge und die Notwendigkeit der Einlage der Einkommensteuergutschrift dringendst gegeben war.

Das Finanzamt erließ in der Folge eine **abweisende Berufungsvorentscheidung** (die die Stellungnahme des BV Teams Y vom 27.3.2007 beinhaltet) mit folgender Begründung:

In der Berufung wird angeführt, dass die Einlage in Höhe von 7.700,00 € (Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 2004) mangels Bankkreditrahmens zur Aufrechterhaltung der Liquidität betriebsnotwendig war. Zur Klärung des Sachverhalts forderte das Finanzamt die

Bankkontoauszüge zum Zeitpunkt der Einlagen an. Die Einkommensteuer aus 2004 wurde am 21.12.2005 auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben. Auf den Bankkontoauszügen ab 19.12.2005 ist lediglich eine Einlage von 3.000,00 € (31.12.2005) ersichtlich. Am 31.12.2005 weist das Bankkonto einen Guthabensstand von 7.684,40 € auf.

Aus Sicht des Finanzamtes wurden lediglich 3.000,0 € tatsächlich auf das Bankkonto bar eingelegt. Die beantragte begünstigte Einlage von 7.700 € ist daher nicht nachvollziehbar. Außerdem war die Einlage auf keinen Fall betriebsnotwendig, da das Konto zu diesem Zeitpunkt nie Gefahr lief, überzogen zu werden. Dies wird auch durch das Guthaben am 31.12.2005 noch untermauert.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde der **Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz** gestellt.

Der unabhängige Finanzsenat richtete in der Folge einen **Vorhalt an das Finanzamt** ua. mit dem Hinweis darauf, dass das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 2. Februar 2007 die Nichtanerkennung der geltend gemachten Tarifbegünstigung im Wesentlichen damit begründet hat, dass für die Einlagen in Höhe von € 17.765,10 (inklusive € 7.700,00 Einkommensteuergutschrift) die Betriebsnotwendigkeit der Einlagen nicht nachgewiesen worden sei.

In **Beantwortung dieses Vorhaltes** teilte das Finanzamt mit, dass die behauptete Einlage der Einkommensteuergutschrift in Höhe von € 7.700,00 keine Einlage im Jahr 2005 darstellen könne, da die Rückzahlung des auf dem Abgabenkonto bestehenden Guthabens erst mit Buchungstag 9. Jänner 2006 erfolgt sei. Unabhängig von einer allfälligen Betriebsnotwendigkeit der restlichen Einlagen in Höhe von € 10.000,00 ergebe sich aufgrund der nachfolgenden Berechnung kein begünstigter Anstieg des Eigenkapitals:

Berechnung:

Gewinn	30.553,26 €
minus Entnahmen	- 42.600,16 €
plus Einlagen	+ 10.000,00 €
Unterschiedsbetrag	- 2.046,90 €

Die Vorhaltsbeantwortung wurde **der Bw. zur Kenntnis** gebracht. Ihr steuerlicher Vertreter gab daraufhin folgende **Stellungnahme** ab:

Die Bw. ermittelt den Gewinn für ihren Betrieb nach den Gewinnermittlungsvorschriften des § 4 Abs. 1 EStG. Die Einkommensteuergutschrift in Höhe von € 7.700,00 resultiert aus dem Einkommensteuerbescheid 2004, welcher am 21. Dezember 2005 ausgefertigt worden ist. Am 31.12.2005 bestand sohin ein verfügbares Steuerguthaben aus Einkommensteuer für unsere Mandantin, welches nach den Bilanzierungsvorschriften des § 4 Abs. 1 EStG in den Betrieb eingelegt worden ist. Bei diesem Sachverhalt ist es völlig irrelevant, dass die Auszahlung des

Guthabens an unsere Mandantin erst am 9. Jänner 2006 erfolgt ist. Im Sinne der dem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates angeschlossenen Judikatur liegt ganz offensichtlich seitens unserer Mandantin keine Umgehungshandlung vor. Aus all den oa. Gründen wird daher die Berufung vollinhaltlich aufrechterhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde folgender Sachverhalt, der sich aus dem Inhalt der Akten und der am Verfahren beteiligten Personen ergibt, der Entscheidung zugrunde gelegt.

Die Berechnung hinsichtlich der Erhöhung des Eigenkapitals stellt sich folgendermaßen dar:

Dem der Behörde vorgelegten Privatkonto (3894) ist (auszugsweise) zu entnehmen:

	Soll	Haben	
EB	32.610,49		
Gesamtbetrag Entnahmen/Einlagen	34.848,49	10.000,00	
korr. EB		32.610,49	
Gesamt	67.458,96	42.610,49	
Saldo			24.848,47

Dem der Behörde vorgelegten Privatkonto (9430) ist (auszugsweise) zu entnehmen:

	Soll	Haben	
Einkommensteuerüberweisungen	7.751,69		
Gutschrift ESt 2004		7.700,00	
Gutschrift Zinsen ESt 2004		65,10	
Gesamt	7.751,69	7.765,10	
Saldo			13,41

Der Bilanz zum 31.12.2005 ist auszugsweise zu entnehmen:

Negatives Eigenkapital	
Anfangsbestand	-71.055,12
Privatentnahmen	-24.848,47

Private Steuern	13,41
Jahresergebnis	31.993,25

Strittig ist aufgrund der Berufung, ob die Einkommensteuergutschrift 2004, die am 21.12.2005 auf dem Abgabenkonto der Bw. gutgeschrieben und am 9. Jänner 2006 vom Finanzamt an die Bw. rückgezahlt worden ist, eine dem Jahr 2005 zuzurechnende betriebsnotwendige Einlage im Sinne des § 11a EStG 1988 darstellt.

Gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 können natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder 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 €, mit dem ermäßigten 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.

Vor der Beurteilung des Vorliegens der nach § 11a EStG 1988 geforderten Betriebsnotwendigkeit der Einlage war eine Überprüfung dahingehend erforderlich, ob die von der Bw. ins Treffen geführte eigenkapitalerhöhende Einlage im Jahr 2005 überhaupt vorlag.

Einlagen werden in § 4 Abs. 1 EStG 1988 definiert als „alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich“.

Es handelt sich dabei um Zuführung von liquiden Mitteln, materiellen und immateriellen Gegenständen aus dem außerbetrieblichen Bereich in das Unternehmen.

Privateinlagen können unter anderem sein:

- Bareinlagen in die Kassa oder auf das Bankkonto
- Sacheinlagen

(Koller, Der Steuerzahler, Vom Beleg zur Bilanz, Praktische Buchhaltung, 8. Auflage, Seite 118, Verlag Weiss, Wien 1997).

Gemäß § 6 Z 5 EStG 1988, der die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens regelt, sind Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen.

Der Zeitschrift für die geprüften Bilanzbuchhalterinnen und Bilanzbuchhalter in der Wirtschaft Österreichs ist zu entnehmen:

Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer, eine Privatsteuer, und mindert das Betriebsvermögen erst bei tatsächlichem Abfluss, ebenso kann eine Einkommensteuergutschrift des Finanzamtes erst bei tatsächlichem Zufluss (Rückzahlung, Umbuchung oder Verrechnung mit Betriebssteuern) das Betriebsvermögen erhöhen. Es ist zwar sehr häufig, dass Einkommensteuer-Gutschriften bzw. Einkommensteuer-Belastungen entsprechend den Buchungen auf dem Abgabenkonto des Finanzamtes verbucht werden. Solche Einkommensteuer-Forderungen bzw. Einkommensteuer-Verbindlichkeiten sind keine betrieblichen Forderungen bzw. Verbindlichkeiten, dürfen daher in der Bilanz (eigentlich) gar nicht ausgewiesen sein (Bundesverband der österreichischen Bilanzbuchhalter, Zeitschrift für die geprüften Bilanzbuchhalterinnen und Bilanzbuchhalter in der Wirtschaft Österreichs, März 2006, 25/06, S.55).

Die Rückzahlung der Einkommensteuergutschrift ist am 9. Jänner 2006 durch das Finanzamt erfolgt. Auch wenn die Gutschrift bereits am 21.12.2005 auf dem Abgabenkonto der Bw. gutgeschrieben wurde, konnte sie diese Einkommensteuergutschrift dennoch erst nach der Durchführung der Rückzahlung durch das Finanzamt dem Betriebsvermögen zuführen.

Die Einlage der Einkommensteuergutschrift 2004 ist somit erst im Jahr 2006 erfolgt und stellt daher keine dem Jahr 2005 zuzurechnende Einlage dar.

Ohne Miteinbeziehung der Einkommensteuergutschrift von € 7.700,-- als Einlage des Jahres 2005 ändert sich die vom steuerlichen Vertreter der Bw. durchgeführte Berechnung folgendermaßen:

Jahresergebnis lt. Bilanz zum 31.12.2005	31.993,25 €
abzüglich Privatentnahmen	- 24.835,06 €
Korrektur Einkommensteuergutschrift	-7.700,00 €
Saldo negativ, daher keine Erhöhung des Eigenkapitals	-541,81

Die Klärung der Frage der Betriebsnotwendigkeit einer Einlage und der Anwendung des § 11a EStG 1988 erübrigte sich mangels Vorliegens einer Einlage im streitgegenständlichen Jahr.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Salzburg, am 19. Juli 2011