



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Walter Zemrosser und wie weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Ingrid Mainhart, Joachim RinöhsI und Heinz Hengl im Beisein der Schriftführerin FachOInsp Claudia Orasch über die Berufung des J.I., MT, geb. xy, Str., vertreten durch Mag. Wolfgang Freudelsperger, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 9400 Wolfsberg, Am Weiher 8, vom 26. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch Mag. Dagmar Rabl und Mag. Kerstin Mramor-Brandstätter, vom 15. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 8. Oktober 2008 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Mit am 1. Februar 2007 elektronisch eingelangter Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 beantragte J.I. (in der Folge Bw.) unter der KZ 793 einen Gewinn in Höhe von € 91.418,71 (darunter eine Einkommensteuergutschrift in Höhe von € 16.356,88 und eine Gutschrift an Anspruchszinsen in Höhe von € 282,81) nach § 11a EStG 1988 begünstigt zu besteuern.

Im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 15. Februar 2007 brachte das Finanzamt einen Betrag von € 74.779,02 steuerbegünstigt nach § 11a EStG 1988 zum Ansatz. In der Begründung dieses Bescheides führte das Finanzamt aus, dass die gebuchte ESt-Gutschrift und Gutschrift an Anspruchszinsen (insgesamt € 16.639,69) nicht als betriebsnotwendige Einlagen anerkannt werden könnten und die KZ 793 (begünstigte Besteuerung – Hälftesteuersatz) daher um den genannten Betrag gekürzt worden sei.

Gegen den angeführten Bescheid erhob der Bw. im Wege seines steuerlichen Vertreters mit Eingabe vom 22. Februar 2007, beim Finanzamt eingelangt am 26. Februar 2007, Berufung. Darin führte er zum Sachverhalt aus, dass er in Strau ein Einzelunternehmen betreibe, das im Bereich der M.T. tätig sei. Der Gewinn werde nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ermittelt. Im Jahr 2005 habe der Bw. die Einkommenssteuergutschrift für das Jahr 2003 in Höhe von € 16.356,88 und die Anspruchszinsen in Höhe von € 282,81 erhalten. Diese Beträge seien auf dem Kapitalkonto als Einlage erfasst worden. In der Steuererklärung 2005 sei der Gesamtbetrag in Höhe von € 16.639,69 als betriebsnotwendige Einlage angesehen und bei der begünstigten Besteuerung für nicht entnommene Gewinne berücksichtigt worden. Im Zuge der Veranlagung des Jahres 2005 seien diese Gutschriften jedoch nicht als betriebsnotwendige Einlagen anerkannt worden. In rechtlicher Hinsicht führte der Bw. aus, dass bei der Ermittlung des Eigenkapitalanstieges/-abfalles betriebsnotwendige Einlagen erhöhend zu berücksichtigen seien. Eine betriebsnotwendige Einlage liege nach der Auffassung der Finanzverwaltung insbesondere dann vor, wenn sie entweder dazu diene, einen konkreten Kapitalbedarf aus Anlass konkreter betrieblicher Investitionen oder konkreter betrieblicher Aufwendungen, welche andernfalls mit Fremdmitteln finanziert werden müssten, zu decken (Betriebsnotwendigkeit zwecks Kapitalvermeidung bei betrieblich veranlassten Kapitalbedarf) oder betriebliches Fremdkapital durch Eigenkapital zu ersetzen, weil für die Bedienung der betrieblichen Bankverbindlichkeiten (Tilgung und Zinsendienst) keine ausreichenden liquiden Mittel im Betrieb vorhanden seien (Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalersatz). Werde eine Einlage lediglich zum Ausgleich von Entnahmen getätigt, sei sie nicht betriebsnotwendig. Dies sei laut Einkommensteuer-Richtlinien 2000, Rz 3860e, insbesondere dann anzunehmen, wenn Einlagen kurz vor dem Bilanzstichtag getätigt würden, um frühere Entnahmen auszugleichen (und sich damit die begünstigte Besteuerung zu sichern). Die in den Einkommensteuer-Richtlinien angeführten Beispiele würden zeigen, wann auf jeden Fall betriebsnotwendige Einlagen vorliegen würden bzw. wann von betriebsnotwendigen Einlagen auf keinen Fall gesprochen werden könne. Neben den in den Einkommensteuer-Richtlinien angeführten Beispielen gebe es aber in der Praxis eine Unzahl von Fällen, die durch die Einkommensteuer-Richtlinien nicht abgedeckt seien. Es stelle sich nunmehr die Frage nach welchen Kriterien diese Einlagen hinsichtlich der „Betriebsnotwendigkeit“ zu beurteilen seien,

Doralt führe dazu im Kommentar zum Einkommensteuergesetz zu § 11a in der Tz 28 Folgendes aus: „Dem Begriff der betriebsnotwendigen Einlage kann kein über den Zweck, offensichtliche Umgehungshandlungen vermeiden zu wollen, hinausgehender Inhalt beigemessen werden. Dieser engen Sichtweise entsprechen derzeit auch die Einkommensteuer-Richtlinien. Jeder Versuch, dem Begriff konkretere Inhalte beizumessen, hat sich am Determinierungsgebot, das Ausdruck des Gesetzmäßigkeitsprinzips ist, messen zu lassen.“ Unter „Begründung“ führte der Bw. Folgendes aus: Teile man die Ansicht, dass dem Begriff „betriebsnotwendige Einlage“ kein über den Zweck offensichtliche Umgehungshandlungen vermeiden zu wollen hinausgehender Inhalt beigemessen werde, so müssten sich Sachverhaltstatbestände ergeben, die den Schluss zulassen, dass die Einkommensteuergutschrift 2003 und die Anspruchszinsen 2003 zum Zwecke der Umgehung dem Betrieb gutgeschrieben worden seien. Nach dem gegebenen Sachverhalt würden sich keine Anhaltspunkte ergeben, die darauf hinweisen würden, dass die Einlage der Einkommensteuergutschrift 2003 und der Anspruchszinsen 2003 zum Zwecke der Umgehung dem Betrieb zugeführt worden seien. Im Gegenteil: Auf Grund des Einkommensteuervorauszahlungsbescheides 2003 seien dem Betrieb Mittel entzogen worden, die auf Grund des Gewinnes 2003 zu hoch gewesen seien. Im Zuge der Veranlagung seien die für den Gewinn 2003 überhöhten Vorauszahlungen wieder gutgeschrieben worden. Das sei ein durchaus üblicher Vorgang, der von Seiten des Bw. in keiner Art und Weise beeinflusst worden sei – und schon gar nicht dahin gehend, um einen Vorteil aus der Begünstigung nach § 11a EStG zu erlangen. Eine Umgehungshandlung liege daher nicht vor. Aus diesem Grund seien die Einkommensteuergutschrift 2003 und die Anspruchszinsen 2003 zu Unrecht nicht als betriebsnotwendige Einlage anerkannt worden. Der Bw. beantrage daher, den Betrag von insgesamt € 116.639,69 als betriebsnotwendige Einlage anzuerkennen und die Einkommensteuer 2005 entsprechend der abgegebenen Steuererklärung zu veranlagern.

Das Finanzamt legte die Berufung des Bw. ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung des Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 7. Oktober 2008 legte der Bw. eine Sachverhaltsdarstellung zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vor. Darin führte er Folgendes aus:

„1. Die Rückzahlung:

Am 27. April 2005 erfolgte die Rückzahlung des Guthabens in Höhe von € 22.477,43. Diese wurde auf das Bankkonto der VS,KtoNr.ab, vorgenommen.

2. Das Guthaben setzt sich im Wesentlichen wie folgt zusammen:

Veranlagung ESt 2003	€ 16.356,88
Anspruchszinsen 2003	€ 282,81
Veranlagung U 2003	€ 847,81
Belastung aus E VZ 4-6/08*	€ -235,00

Gutschrift aus ESt VZ 1-3/2005	€ 4.070,00
Guth. aus U 1/08* und Lohnabgaben 2/08*	€ 453,36
Guth. aus U 2/08* und Lohnabgaben 3/08*	€ 701,63
Überweisungsbetrag	€ 22.477,49

\* statt 08 richtig 05

### 3. Stand des Bankkontos lt. Buchhaltung zum Zeitpunkt der Rückzahlung:

Das Bankkonto hat zum 03.03.05 einen Schuldenstand von € 49.879,37 und zum 30.03.05 einen Schuldenstand von € 67.833,80. Bis zum Jahr 2003 betrug der Rahmen € 36.000,00. Im Jahr 2003 wurde der Rahmen des Bankkontos auf € 70.000,00 und im Jahr 2003 auf € 100.000,00 erhöht.

### 4. Entnahmen 2005:

Der Bw. hat dem Betrieb insgesamt € 29.041,52 entnommen. Diese Entnahmen wurden unregelmäßig getätigt. Größere Entnahmen wurden wie folgt getätigt: 01.02.2005 € 6.000,00, 02.05.2005 € 10.000,00, 30.08.2005 € 7.000,00 und 12.09.2005 € 3.000,00.

### 5. Sonstige Entnahmen in den Jahren 2003 bis 2006:

Sonstige Entnahmen 2003 € 21.997,53, sonstige Entnahmen 2004 € 26.774,23, sonstige Entnahmen 2005 € 29.041,52 und sonstige Entnahmen 2006 € 65.251,89.

### 6. Einkommensteuererklärung 2005:

In der Einkommensteuererklärung 2005 wurden die Einkommensteuergutschrift in Höhe von € 16.356,88 sowie die Anspruchszinsen in Höhe von € 282,81 (insgesamt daher € 16.639,69) als betriebsnotwendige Einlagen angesehen, Sie wurden daher bei der Berechnung des nicht entnommenen Gewinnes abgezogen.

### 7. Einkommensteuerveranlagung 2005:

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 2005 wurden die Einkommensteuer-Gutschrift sowie die Anspruchszinsen nicht als betriebsnotwendige Einlagen angesehen."

In der am 8. Oktober 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend aus, dass eine betriebsnotwendige Einlage nach der Fachliteratur und Rechtsprechung nur dann nicht vorliege, wenn eine Umgehungshandlung gegeben sei; gerade dies sei in der Berufungsangelegenheit nicht zu erblicken. Der Vorgang der Rückzahlung der Guthaben sei vom Bw. nicht beeinflussbar gewesen; diese sei letztlich auf sein betriebliches Konto vorgenommen worden. Auch die vom Finanzamt zu beachtenden Einkommensteuerrichtlinien würden betriebsnotwendige Einlagen beschreiben und konkrete Beispiele unter der Anführung „insbesondere“ beinhalten. In den Richtlinien (Rz 3860e) sei auch die 10 Tage-Regelung angeführt, innerhalb welcher Einlagen und Entnahmen auszugleichen seien. Der Kontokorrentrahmen des betrieblichen Kontos sei zum 30. Mai 2005 mit € 67.833,80 (Rahmen € 70.000,00) nahezu ausgeschöpft gewesen. Auch aus der üblichen Vorlaufzeit von zumindest zwei Wochen sei abzuleiten, dass seitens des Bw. keinerlei Umgehungsabsicht vorgelegen sei. Wäre die Rückzahlung nicht auf das betriebliche Konto des Bw. erfolgt, wäre dieser in finanzielle Schwierigkeiten geraten und hätte seine Ausgaben nicht mehr decken können. Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass Einlagen nur dann als betriebsnotwendig anzusehen seien, wenn sie dauernd das Betriebsvermögen stärken; im

gegenständlichen Fall sei von dem Rückzahlungsbetrag von insgesamt € 22.477,49 bereits am 2. Mai 2005 ein Betrag von € 10.000,00 entnommen worden. Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass im entnommenen Betrag auch eine betriebliche Komponente insofern enthalten sei, dass der Bw. als MTU mit dieser Barentnahme auch betriebliche Kosten während eines Auslandsaufenthaltes in Norddeutschland abgedeckt habe. Die Vertreterin des Finanzamtes ergänzte ihre Ausführungen dahin gehend, dass auch deshalb keine betriebsnotwendige Einlage vorliege, weil immer wieder Beträge dem Betrieb entnommen worden seien, die der Höhe nach im direkten Zusammenhang mit der Rückzahlung des Finanzamtes stünden. Mehr als die Hälfte der in Rede stehenden Einlage von € 16.639,69 sei vom Bw. im zeitlichen Nahebezug entnommen worden. Darüber hinaus sei mit der Entnahme am 30. August 2005 in Höhe von € 7.000,00 der gesamte strittige Einlagebetrag innerhalb von sechs Monaten entnommen worden und habe daher der gesamte Einlagenbetrag nicht einer dauernden Verstärkung des Betriebsvermögens gedient. Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass der Bw. in den sechs Monaten nach der Rückzahlung der in Rede stehenden Beträge auch sein Leben habe finanzieren müssen und die von ihm getätigten Entnahmen exakt seinen Lebenshaltungskosten entsprechen würden. Aus Sicht des steuerlichen Vertreters wäre es ungerecht, jede Zahlung von Einkommensteuer steuerlich als Entnahme zu werten, der diesbezüglichen Gutschrift jedoch die Anerkennung als Einlage zu verweigern bzw. dies nur unter besonderen Bedingungen ins Auge zu fassen. Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass im Lichte der in den Einkommensteuerrichtlinien enthaltenen 10 Tage-Regelung ein nochmalige Überprüfung der Angelegenheit durch das Finanzamt denkbar wäre, da die Sachverhaltsdarstellung dem Finanzamt im Zeitpunkt der Entscheidung nicht vorgelegen sei. Der steuerliche Vertreter erklärte, dass auch hinsichtlich des restlichen Betrages von € 6.639,69 aus seiner Sicht eine betriebsnotwendige Einlage vorliege und beantragte die Stattgabe seiner Berufung. Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Berufung.

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

Einleitend ist festzuhalten, dass der aus dem wiedergegebenen Vorbringen sich ergebende Sachverhalt zwischen den Verfahrensparteien unstrittig ist. Strittig sind lediglich die aus den geschilderten Abläufen resultierenden rechtlichen Folgerungen.

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 € steht jedem Steuerpflichtigen im Veran-

lagungszeitraum 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, ist 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 den 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 (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 11a Tz 3, sowie Doralt, EStG, § 11a Tz 28).

Den Erläuternden Bemerkungen zu Folge 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 getätigt, so ist sie nicht betriebsnotwendig.

In der Fachliteratur (vgl. Einkommensteuer-Richtlinien, Rz 3860e) wird die Meinung vertreten, vorrangig kurz vor dem Bilanzstichtag getätigte Einlagen hinsichtlich ihrer Betriebsnotwendigkeit zu hinterfragen. Diese Rechtsmeinung stützt sich auf die zu § 11 EStG 1972 ergangene Judikatur (vgl. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Mai 1983, Zl. 82/13/0239, und vom 9. November 1994, Zl. 92/13/0305). Demzufolge dient jede Einlage, die nicht sogleich wieder durch eine Entnahme kompensiert wird, der Stärkung des betrieblichen Eigenkapitals.

Die Einkommensteuerrichtlinien nennen Einlagen dann als betriebsnotwendig, wenn Eigenkapitalbedarf besteht oder Fremdkapital ersetzt wird. Dabei darf nicht übersehen werden, dass diese Aufzählung des BMF eine demonstrative ist und dass generell die Förderung der Eigenkapitalbildung den Normzweck bietet. Dieser wiederum bietet (neben der Rechtsprechung 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 (vgl. Doralt, EStG, § 11a Tz 28 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des VfGH, SWK 2003, 479). Auch Wolf/Hübl vertreten die Auffassung, dass nur in offensichtlichen Missbrauchsfällen eine Einlage nicht als betriebsnotwendig gilt (SWK 2004, 338).

Dies bedeutet, 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 der strittigen Einlage die Betriebsnotwendigkeit nicht abgesprochen werden kann. Dabei muss vorausgeschickt werden, dass es sich bei den auf dem betrieblichen Konto gutgeschriebenen Steuerbeträgen (Einkommensteuer und Anspruchszinsen) um Einlagen handelt, weil für eine Einlage **alle** Wirtschaftsgüter des außerbetrieblichen Bereiches in Betracht kommen. Ob eine Einlage direkt aus der privaten Sphäre eines Unternehmers stammt (z.B. Geldbeträge von einem privaten Sparbuch) oder aber über den Umweg einer rückerstatteten Vorauszahlung an das Finanzamt getätigt wird, ist für ihre Einstufung als betriebsnotwendig unerheblich.

Wie der Bw. zu Recht ins Treffen geführt hat, hatte er hinsichtlich der Gutschrift der angeführten Steuerbeträge keinerlei Gestaltungsmöglichkeiten. Aus dem Abgabenkonto des Bw. ist diesbezüglich ersichtlich, dass die sich auf Grund des Einkommensteuerbescheides 2003 und des Bescheides über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2003 ergebenden Überzahlungen diesem am 23. März 2005 gutgeschrieben wurden; weiters geht daraus hervor, dass am 21. April 2005 an den Bw. ein Betrag von € 22.477,49 (aufgeschlüsselt in der Eingabe des Bw. vom 7. Oktober 2008) zur Rückzahlung gelangte.

Der Bw. hat weiters glaubhaft dargelegt, dass bei der von ihm erfolgten Einlage eine Umgehungabsicht nicht gegeben war. So sind keinerlei Anhaltspunkte dafür gegeben, dass die Einlage lediglich zum Ausgleich von Entnahmen vom Bw. getätigt wurde. Eine missbräuchliche Umschichtung von Geldmitteln zum Zwecke der Erlangung einer Steuerbegünstigung ist sohin im gegenständlichen Fall nicht erkennbar. Vielmehr lassen die vom Bw. getätigten Entnahmen sich zweifelsfrei mit dessen Lebenshaltungskosten erklären.

Wie der Bw. weiters dargelegt hat und vom Finanzamt auch nicht bestritten wurde, wurde sein Betrieb im Jahr 2005 durchgehend mit Fremdkapital finanziert. Das betriebliche Konto wies im Jahr 2005 erhebliche Verbindlichkeiten auf und machte in der Folge eine Ausdehnung des (Kontokorrentkredit)Rahmens erforderlich. Die vom Bw. getätigte Einlage in Form der Rückzahlung der in Rede stehenden Beträge hatte somit den wirtschaftlichen Effekt, dass

Fremdkapital ersetzt wurde bzw. weiteres Fremdkapital vermieden wurde. Hervorzuheben ist, dass durch die Einlage ein Liquiditätsengpass beim betrieblichen Konto des Bw. hintangehalten werden konnte.

Da im gegenständlichen Fall somit bei der in Rede stehenden Einlage keine Umgehungshandlung vorliegt und die Einlage in Anbetracht des Fremdkapitalbedarfes des Bw. Fremdkapitalersatz darstellt, ist sie als betriebsnotwendig anzusehen und ist auch der Betrag von € 16.639,69 der begünstigten Besteuerung nach § 11a EStG 1988 zu unterziehen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2004 können dem zuliegenden Berechnungsblatt entnommen werden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 28. Oktober 2008