

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger über die Beschwerde des Bf., vertreten durch die Bahl Fend Bitschi Fend Steuerberatung GmbH & CoKG, Hadeldorfstraße 30, 6830 Rankweil, vom 08.10.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 11.09.2012 betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2010 festgesetzt mit:	1.307,52 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	15.476,59 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	15.476,59 €
Sonderausgaben:	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genuss-	-519,33 €
Scheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)	-155,00 €
Zuwendungen gem. § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988	-220,00 €
Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind gem. § 106a Abs. 1 EStG 1988	
Einkommen	14.582,26 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (14.582,26 – 11.000) x 5.110,00/14.000	1.307,52 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	1.307,52 €
Einkommensteuer	1.307,52 €

2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) betreibt einen Handel mit Soft- und Hardware. Den Gewinn ermittelte er in den Jahren 2004 bis 2014 gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Zwischen den Jahren 2004 und 2009 nahm er die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11a EStG 1988 in Anspruch.

Mit dem angefochtenen **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010** führte das Finanzamt eine Nachversteuerung für gesunkenes Eigenkapital (Kapitalabfall) gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 mit einem Steuerbetrag von 3.632,72 Euro durch. Zur Begründung führte es aus, der Bf. habe per 31.12.2010 eine Privateinlage in Höhe von 60.000,00 Euro „*Bank A Titel*“ gebucht. Dabei habe es sich um den Übertrag eines Wertpapiers von einem privaten Depot in den betrieblichen Bereich gehandelt. Eine betriebliche Notwendigkeit sei dabei jedoch nicht zu erkennen. Ohne Berücksichtigung dieser Einlage ergäbe sich ein Kapitalabfall in Höhe von 15.898,14 Euro, der bei einem Halbesteuersatz bezogen auf den Durchschnittsteuersatz des Jahres 2004 in Höhe von 22.85% zu einem Nachversteuerungsbetrag in Höhe von 3.632,72 Euro führe.

In der Bilanz 2010 wies der Bf. zum 31.12.2010 ein Eigenkapital in Höhe von 492.421,43 Euro aus. Dieses Eigenkapital ergab sich aus dem Eigenkapitalstand zu Beginn des Jahres in Höhe von 448.319,57 Euro, vermindert um Entnahmen für private Steuern in Höhe von -28.685,12 Euro, erhöht um "Privatentnahmen" in Höhe von +53.997,80 Euro sowie einem Jahresgewinn in Höhe von 18.789,18 Euro.

In den Privatentnahmen war die vom Finanzamt angesprochene Privateinlage in Höhe von 60.000,00 Euro enthalten, die zum positiven Saldo von 53.998,80 Euro führte. Diese Einlage stammte aus Wertpapieren, die der Bf. bei der Bank A im außerbetrieblichen Bereich gekauft und per 27.1.2010 in den betrieblichen Bereich überführt hatte. Bei diesen Wertpapieren handelte es sich um Wertpapieranleihen mit der *Kennnummer xx, Titel Nr. Erg. SCHV 2006/1, Depotnummer oooxxx*, über die die Bank laut Schreiben vom 2.2.2010 zum Schluss- und Kassatag 27.1.2010 Kapitalertragsteuer in Höhe von 110,68 Euro abrechnete. Die Wertpapiere wurden mit Anschaffungsdatum 27.1.2010 in das Anlageverzeichnis aufgenommen und wiesen zum 31.12.2010 einen Buchwert in Höhe von 58.890,00 Euro auf. Diese und andere Wertpapiere bei der Bank A wurden mit einem Gesamtwert von 98.150,00 Euro im Anlagevermögen der Bilanz 2010 ausgewiesen. Per 31.12.2010 wurden die ins Betriebsvermögen übernommenen Wertpapiere mit dem Anschaffungswert von 60.000 Euro als Privateinlage gebucht.

In der **Beschwerde** wandte der Bf. durch seine Steuervertretung gegen die Nachversteuerung ein, bei der in Rede stehenden Privateinlage handle es sich um einen Übertrag eines Wertpapiers von einem privaten Depot in den betrieblichen Bereich. Gemäß den EStR 2000, Rz 3704, sei es für die Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrages zulässig, wenn im Anlageverzeichnis gesondert ausgewiesene Wertpapiere angeschafft würden. Die Übertragung der Wertpapiere sei eine Einlage, die im betrieblichen Interesse liege. Die Wertpapiere seien daher notwendiges Betriebsvermögen. Zudem habe das Finanzamt bei der Ermittlung des Eigenkapitalabfalles den zum 1.1.2004 ermittelten Übergangsgewinn in Höhe von 9.163,62 Euro nicht berücksichtigt. Gemäß den EStR 2000, Rz 3860c, blieben Entnahmen in Höhe des Übergangsgewinnes im Hinblick darauf, dass diese Gewinnanteile gesetzlich aus der Ermittlung eines Eigenkapitalanstieges ausgenommen seien, bei dessen Ermittlung ebenfalls unberücksichtigt. In den Fällen, in denen ein Übergangsgewinn ermittelt worden sei, seien die nachfolgenden Entnahmen bis zur Höhe des Übergangsgewinnes unberücksichtigt zu lassen. Ein Eigenkapitalabfall liege daher nicht vor.

Das Finanzamt gab der Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 14.11.2012 teilweise statt und setzte die Nachversteuerung mit 1.538,84 Euro fest. Die Stattgabe erfolgte durch die Berücksichtigung des Übergangsgewinnes in Höhe von 9.163,62 Euro. Dadurch reduzierte sich der nachzuversteuernde Betrag auf 6.734,52 Euro und die Steuer auf 1.538,84 Euro. Im Übrigen wies es die Beschwerde aber ab: Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei eine betriebsnotwendige Einlage iSd § 11a EStG jede Einlage in das Betriebsvermögen, die im betrieblichen Interesse gelegen sei. Werde die Einlage aber lediglich dazu verwendet, um Entnahmen auszugleichen, liege keine Betriebsnotwendigkeit vor.

Mit **Vorlageantrag** vom 4.12.2012 wandte sich der Bf. auch gegen die mit der Beschwerdevorentscheidung verbliebene Nachversteuerung für den Betrag in Höhe 6.734,52 Euro. Gemäß EStR 2000, Rz 3860e, sei jede Einlage betriebsnotwendig, die im betrieblichen Interesse gelegen sei (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0261). Eine Geldanlage sei daher insbesondere dann betriebsnotwendig, wenn sie dazu diene, einen konkreten Kapitalbedarf aus Anlass konkreter betrieblicher Investitionen oder konkreter betrieblicher Aufwendungen, die andernfalls mit Fremdmitteln finanziert werden müssten, zu decken. Es bestünden nach den EStR 2000 keine Bedenken, eine Entnahme insoweit unberücksichtigt zu lassen, als der Entnahme eine Einlage gegenüberstehe, die innerhalb von zehn Tagen vor oder nach der Entnahme erfolge. Voraussetzung dafür sei, dass beide Vorgänge im selben Wirtschaftsjahr stattfänden. Soweit eine Einlage die Entnahmen neutralisiere, seien beide Vorgänge unberücksichtigt zu lassen. Die Einlage aus dem privaten Wertpapierdepot sei am 2.2.2010 erfolgt. Beiliegend werde ein Ausdruck mit vom 28.1.2010 bis zum 8.2.2010 vom Bankkonto der Kasse C, Kt.Nr. yyy, getätigten Betriebsausgaben übermittelt. Der Gesamtbetrag dieser Ausgaben betrage 7.601,87 Euro. Dieser Betrag sei bei der Beurteilung, ob ein Kapitalabfall vorliege oder nicht, nicht zu berücksichtigen. Es sei daher keine Nachversteuerung vorzunehmen.

II. Rechtslage und rechtliche Würdigung

Gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 können natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10 EStG) und Veräußerungsgewinne (§ 24 EStG), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 Euro, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 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 Entnahme übersteigt (§ 4 Abs. 1). Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist gemäß § 11a Abs. 3 EStG insoweit eine Nachversteuerung vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs. 1 begünstigt worden ist. Die Nachversteuerung ist zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen. Die Nachversteuerung hat mit dem Steuersatz gemäß § 37 Abs. 12 des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung zu erfolgen. Der Nachversteuerungsbetrag erhöht nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte.

In Streit steht, ob die per 31.12.2010 gebuchte Einlage in Höhe von 60.000 Euro für die aus dem privaten Bereich in den betrieblichen Bereich überführten Wertpapiere bei der Beurteilung, ob im Jahr 2010 ein Kapitalabfall vorlag, der eine Nachversteuerung gemäß § 11a Abs. 3 EStG auslöste, zu berücksichtigen war oder nicht. Die Beantwortung dieser Streitfrage hängt davon an, ob die Einlage als betriebsnotwendig oder als nicht betriebsnotwendig zu beurteilen ist. Denn nur eine betriebsnotwendige Einlage erhöht das Eigenkapital. Mit der Beschränkung der kapitalerhöhenden Wirkung von Einlagen auf betriebsnotwendige soll vermieden werden, dass vorangegangene Entnahmen kurz vor dem Bilanzstichtag durch Einlagen ausgeglichen werden, um einen Kapitalabfall zu vermeiden, die Einlage somit nur in missbräuchlicher Absicht vorgenommen wird (vgl. *Doralt/Heinrich*, EStG¹², § 11a Tz 28).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass jede Einlage eine betriebsnotwendige Einlage iSd § 11a Abs. 1 EStG ist, wenn sie im betrieblichen Interesse erfolgt. Dies ist nur dann nicht der Fall, wenn Kapital bloß kurzzeitig um einen Abschlussstichtag zur Verfügung gestellt wird. Nicht betriebsnotwendig sind daher nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Einlagen, die lediglich kurze Zeit um den Abschlussstichtag im Betrieb verbleiben. Dem Begriff der betriebsnotwendigen Einlage ist somit kein über den Zweck, offensichtliche Umgehungshandlungen durch bloß kurzzeitige Einlagen zu vermeiden, hinausgehender

Inhalt beizumessen (vgl. VwGH 24.6.2010, 2007/15/0261; VwGH 29.7.2010, 2008/15/0007; VwGH 31.1.2018, Ra 2016/15/0009).

Im Beschwerdefall wurden die Wertpapiere per 27.1.2010 in das Anlagevermögen des Bf. übernommen und die Übernahme per 31.12.2010 mit 60.000 Euro als Privateinlage gebucht. In der Bilanz 2010 wurden diese Wertpapiere zusammen mit anderen Wertpapieren bei der Bank A im Anlagevermögen mit einem Wert von 98.150 Euro ausgewiesen. Auch in der Bilanz 2011 sind die Wertpapiere bei der Bank A mit diesem Wert im Anlagevermögen angegeben. Aus dem Anlagespiegel zum 31.12.2011 ergibt sich, dass bei den Wertpapieren im Jahr 2011 keine Abgänge zu verzeichnen waren. Daraus folgt aber, dass die Einlage der in Rede stehenden Wertpapiere nicht nur kurzfristig erfolgt ist, um Entnahmen dieses Jahres auszugleichen und eine Nachversteuerung zu umgehen. Damit liegt aber jedenfalls eine betriebsnotwendige Einlage vor und erübrigt sich die Frage, ob und in welcher Höhe dieser Einlage Entnahmen gegenüberstanden und gegeneinander zu verrechnen waren. Eine Nachversteuerung hat daher im Jahr 2010 zu unterbleiben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

III. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die in Streit stehende Rechtsfrage, wann eine Einlage als betriebsnotwendig zu beurteilen ist, ist durch die in dieser Entscheidung zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Das Bundesfinanzgericht ist von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 12. April 2018

