



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Michael Ehrenstrasser, Wirtschaftstreuhänder, 1140 Wien, Beckmanngasse 6, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer 2004, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Einkommensteuerbescheid vom 28. Juli 2005 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Tankstellenpächter. Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 wurde elektronisch übermittelt und am 28. Juli 2005 erklärungsgemäß veranlagt.

Am 18. Mai 2006 hob das FA den Einkommensteuerbescheid 2004 gemäß § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig einen neuen Sachbescheid in dem die Einkommensteuer mit € 7.173,44 statt bisher € 6.978,86 festgesetzt wurde. Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber den Steuererklärungen werde auf das Ergebnis des mit dem Abgabepflichtigen bzw. seinem steuerlichen Vertreter geführten (Telefon-)Gesprächs hingewiesen. Gemäß § 11a Abs. 7 EStG sei der Eigenkapitalanstieg 2004 i. H. v. € 15.783,68 um den Eigenkapitalabfall 2003 i. H. v. € 1.410,05 zu kürzen gewesen.

Gegen den Einkommensteuerbescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben. „*In der Beilage werden aus dem Abschluss vom 1. 11. (Betriebsbeginn) bis 31. 12. 03 betriebsnotwendige Einlagen dargestellt, die auch solche sind.*“ Gemäß Doralt, Einkommensteuergesetz,

Kommentar, Tz 25 und 26 zu § 11a EStG seien nach Auffassung des BMF folgende Einlagen betriebsnotwendig: Wenn ein konkreter Kapitalbedarf aus Anlass konkreter betrieblicher Investitionen oder konkreter betrieblicher Aufwendungen bestehe, welche andernfalls mit Fremdkapital finanziert werden müssten (Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalvermeidung bei betrieblich veranlasstem Kapitalbedarf).

Die Einlage sei notwendig gewesen, um die Tankstelle übernehmen zu können, dh um dem Vorpächter das umfangreiche Warenlager und die diversen Gerätschaften abzukaufen und die laufenden Fixkosten begleichen zu können. Wäre nicht diese betriebsnotwendige Einlage gewesen, hätte es natürlich mittels Bankkredit finanziert werden müssen. Die Betriebsnotwendigkeit dieser Einlage sei daher eindeutig gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob im Jahr 2004 eine Kürzung des Anstiegs des Eigenkapitals gemäß § 11a Abs. 7 EStG 1988 vorzunehmen ist.

Im Einkommensteuerakt des Bw. sind folgende Unterlagen verfügbar:

• **Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004**

Berechnung nicht entnommener Gewinn für begünstigte Besteuerung 2004 (§11a EStG)

	2004	2003
<u>Steuerlicher Gewinn</u> (Vergleichsgröße A)	34.472,10	1.509,65

Entnahmen gem § 4 Abs 1 EStG

Privatentnahmen (Kto 9400)	11.532,42	-26.021,51
Sonderausgaben (Kto 9230)		
Privatanteile und Eigenverbrauch (Kto 9405)	1.520,00	522,00
Einkommensteuer-Vz (Kto 9415)	8.000,00	2.000,00
Einkommensteuer It SB (Kto 9410)	<u>-2.364,00</u>	

Saldo der Entnahmen und betriebsnotwendigen Einlagen (Vergleichsgröße B)	18.688,42	-23.499,31
---	-----------	------------

<u>Eigenkapital-Anstieg</u> (Vergleichsgr A - Vergleichsgr B)	15.783,68	25.008,96
---	-----------	-----------

• **Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 28. November 2005 an das FA**

Wie telefonisch mit Frau T. besprochen, übermittelte ich Ihnen eine Aufstellung der betriebsnotwendigen Einlagen = Eigenkapital Einzelunternehmer 2003

1. Eröffnung Bankkonto	4.220,00
2. Einlage Pkw	12.600,00
3. Wechselgeld Kassa	2.800,00
4. Bereits vor Tankstelleneröffnung geleistete Zahlungen	<u>6.799,01</u>
	<u>26.419,01</u>

Aufgrund dieser Unterlagen ermittelte das FA für das Jahr 2003 einen Eigenkapitalabfall von € 1.410,05 (betriebsnotwendige Einlagen 2003 € 26.419,01 minus Eigenkapital per 31.12.03 € 25.008,96).

Weiters befindet sich im Steuerakt ein

- **Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 22. Juni 2006**

Gemäß § 280 BAO, wonach auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen sei, werde folgendes mitgeteilt und um Weiterleitung an den UFS ersucht:

Der Behauptung – es sei ja nichts begründet worden – dass im Jahr 2003 ein Eigenkapitalabfall gegeben sei, müsse entgegen getreten werden. Es sei zwar zugegebenermaßen die Darstellung in der Bilanz zum 31. 12. 2003 nicht optimal, da hier ein Konto „9020 Eigenkapital“ ausgewiesen worden sei, quasi als Geschäftseröffnungsbilanzkonto. Richtig hätte es als betriebsnotwendige Privateinlage ausgewiesen werden müssen, denn das Kapital sei zum Teil nicht am Betriebsbeginn 1. 11. 2003 (Übernahme der JET-Pachttankstelle vom Vorpächter) aufgebracht worden, sondern wie folgt:

1. Bank: Hier sei zuerst ein Minusstand gegeben; erst ab 12.11.03 sei durch die Umsatztätigkeit ein positiver Saldo entstanden.
2. Das Wechselgeld Kassa käme nur mit € 600,00 per 1. 11. hinein; dann sei nachgeschossen worden.
3. Ein richtiges Geschäftseröffnung-Kapitalkonto würde daher folgendes umfassen:

den Pkw mit	12.600,00
Wechselgeld Kassa mit	600,00
und bereits vor Tankstelleneröffnung geleistete Zahlungen von rd	<u>6.800,00</u>
dh rd	20.000,00

Das Kapitalkonto zum 31.12.03 belaufe sich auf € 25.008,96, dh von einem Abfall könne keine Rede sein.

§ 11a Abs. 1 EStG 1988 lautet: *Natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb 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 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.*

Die Begünstigung des § 11a konnte erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 angewendet werden. Da ab Anfang 2003 bekannt war, dass eine entsprechende Begünstigung in das EStG eingefügt wird, bestand die Gefahr, dass Steuerpflichtige

Entnahmen in das Jahr 2003 vorziehen, um in den Folgejahren in höherem Umfang in den Genuss der Begünstigung zu kommen. Möglichen Vorzieheffekten sollte durch die Übergangsregelung des Abs. 7 betreffend Entnahmen im Kalenderjahr 2003 entgegengewirkt werden.

Abs. 7 lautet: *Der Anstieg des Eigenkapitals ist insoweit zu kürzen, als das Eigenkapital im Kalenderjahr 2003 außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres sinkt. Dabei ist auf Entnahmen (§ 4 Abs. 1) und betriebsnotwendige Einlagen (§ 4 Abs. 1) des Kalenderjahrs 2003, die außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres anfallen, sowie den anteiligen Gewinn des Kalenderjahrs 2003 abzustellen. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind. Der anteilige Gewinn des Kalenderjahrs 2003 ist wie folgt zu ermitteln: Der bei der Veranlagung 2003 zu erfassende Gewinn ist durch die Anzahl der Monate, für die dieser Gewinn ermittelt wurde, zu teilen (anteiliger Monatsgewinn). Der anteilige Monatsgewinn ist mit der Anzahl der Monate des Kalenderjahrs 2003, die nicht einem bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, zu multiplizieren. Angefangene Monate gelten dabei als ganze Monate.*

Die Eigenkapitalveränderung iSd § 11a EStG ist nicht ident mit der Veränderung des Eigenkapitalkontos in der Bilanz, sondern ist ein Wert, der sich nach Abs. 1 vorletzter und letzter Satz wie folgt ermittelt:

Lfd. steuerlicher Gewinn
 - Entnahmen
+ betriebsnotwendige Einlagen
 = Eigenkapitalanstieg oder -abfall für das laufende Wirtschaftsjahr

Ergibt die Berechnung der Eigenkapitalveränderung einen positiven Wert, so liegt ein Eigenkapitalanstieg vor, bei einem negativen Wert spricht man von einem Eigenkapitalabfall. In gleicher Weise ist auch ein eventueller Eigenkapitalabfall im Jahr 2003 für die Kürzung gemäß § 11a Abs. 7 EStG zu ermitteln.

Bei der Ermittlung des Eigenkapitalanstiegs bzw. -abfalls sind betriebsnotwendige Einlagen erhöhend zu berücksichtigen. Hinsichtlich des Einlagenbegriffs wird in § 11a Abs. 1 auf § 4 Abs. 1 verwiesen. Einlagen sind in § 4 Abs. 1 definiert als alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Neben den explizit erwähnten Sacheinlagen gelten auch Nutzungseinlagen als Einlagen im Sinne des § 4 EStG und haben folglich bei der Ermittlung des Eigenkapitalanstiegs bzw. -abfalls Berücksichtigung zu finden.

Wie der Bw. nachvollziehbar dargestellt hat, hat er im Zeitpunkt der Betriebseröffnung am 1. November 2003 Wirtschaftsgüter – Pkw, Bargeld bzw. vorweggenommene Betriebsausgaben – dem Betriebsvermögen zugeführt. Dass diese Einlagen lediglich zum Ausgleich von überhöhten Entnahmen erfolgt seien und damit eine Umgehungshandlung im Sinne des § 11a

Abs. 7 vorliegt, ist nicht ersichtlich. Nach Ansicht des UFS ist vielmehr davon auszugehen, dass betriebsnotwendige Einlagen iSd Normzwecks des § 11a vorliegen und diese bei der Ermittlung der Eigenkapitalveränderung des Jahres 2003 folglich hinzuzurechnen sind:

Gewinn 2003	1.509,65
- Entnahmen 2003 (Privatanteile und E-VZ)	-2.522,00
+ betriebsnotwendige Einlagen 2003 (lt. Schreiben vom 22. Juni 2006)	<u>+20.000,00</u>
	+18.987,65

Da sich aus dieser Berechnung ein positiver Wert ergibt, kann für das Jahr 2003 entgegen der Ansicht des FA nicht von einem Eigenkapitalabfall ausgegangen werden.

Der Berufung war daher stattzugeben.

Wien, am 4. August 2006