



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HU, vertreten durch WT, vom 17. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 24. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Der zum Jahresende bilanzierende Berufungswerber (in der Folge Bw abgekürzt) machte in der elektronisch eingereichten Steuererklärung für das Streitjahr den Hälftesteuersatz gemäß § 11a EStG für den Betrag von 17.510,00 € geltend. Dieser Betrag entspricht dem (gerundeten) Anstieg des Eigenkapitals im Streitjahr laut Bilanz bzw. der Differenz zwischen Eigenkapital-Endbestand und Eigenkapital-Anfangsbestand.

Das Finanzamt kürzte den geltend gemachten Betrag um 10.527,49 €. Dabei handelt es sich um einen Teil der auf dem Kapitalkonto erfolgten, als Einlage verbuchten Gutschrift, die sich aus der Veranlagung zur Einkommensteuer 2004 ergeben hat und auf dem Abgabenkonto des Bw am 1.8.2005 gutgeschrieben worden ist. Die Abweichung von der Steuererklärung begründend, führte das Finanzamt aus, bei einer Einkommensteuergutschrift handle es sich nicht um betriebsnotwendige Einlagen im Sinne des § 11a EStG.

Der Bw erhab Berufung. In ihr wandte er sich gegen den Standpunkt des Finanzamtes sinngemäß mit folgender Begründung: Aus der Kontonachricht des Finanzamtes werde ersichtlich, dass sein Abgabekonto am 19.7.2005 mit der am 16.8.2005 fälligen, dritten Quartalsvorauszahlung an Einkommensteuer belastet worden sei. Am 1.8.2005 sei die Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 2004 im Betrag von 12.692,54, € das Ausgleichsviertel für das dritte Quartal 2004 mit 6.783,00 €, und die Lehrlingsprämie im Betrag von 2.000,00 € gebucht worden. Dies bedeute, dass "*für die Begleichung der ESt-Vorauszahlung 3. Q. 04 um die Einkommensteuergutschrift weniger liquide Mittel dem Betrieb entzogen*" worden "*und insoweit auch die Entnahmen geringer*" gewesen seien. Es dürfe aber keinen Unterschied machen, ob eine Gutschrift "*gleich auf dem 'Entnahmekonto ESt-VZ' ins Haben gebucht worden wäre und somit die Entnahmen geringer gewesen wären oder ohne Saldierung ein Bruttoausweis bei der Einkommensteuer stattfand.*" Der wirtschaftliche Effekt sei derselbe. Eine Saldierung von Entnahmen und Einlagen müsse umso mehr zulässig sein, als sich "*alles unbar, nur innerhalb der Gebarung des Finanzamtes*" abgespielt habe.

Das Finanzamt erließ eine ausführlich begründete abweisliche Berufungsvorentscheidung. In ihr verwies es insbesondere auf die einschlägigen Gesetzesmaterialien und Einkommensteuerrichtlinien. Daraus sowie aus der Judikatur des VwGH (9.11.1994, 92/13/0305) ergebe sich der Grundsatz, dass betriebsnotwendige Einlagen unmittelbar und primär betrieblichen Zwecken zu widmen seien. Von einer aus betrieblicher Sicht zu beurteilenden, als notwendig erachteten Zuführung privater Mittel zur Finanzierung anstehender Aufwendungen könne aber im konkreten Fall nicht die Rede sein, habe doch die Gutschrift lediglich eine bereits gegebene Liquidität erhöht.

Durch die Einbringung eines Vorlageantrages gilt die Berufung wiederum als unerledigt. In ihm führte der Bw im Wesentlichen aus, die Auffassung des Finanzamtes finde im Gesetz keine Deckung. § 11a EStG könnten nicht nur Unternehmen mit Bankschulden bzw einer niedrigen Eigenkapitalquote beanspruchen. Im Zeitpunkt der Einlage der Gutschrift sei im Übrigen der Stand des Girokontos negativ gewesen. Missbrauch sei allein schon deshalb auszuschließen, weil das Finanzamt die Veranlagung durchgeführt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die am 1.8. des Streitjahres erfolgte Gutschrift an Einkommensteuer im Gesamtbetrag von 12.692,54 € mit dem Teilbetrag von 10.527,00 € eine betriebsnotwendige Einlage im Sinne der zitierten Vorschrift darstellt. Der entscheidende Referent schließt sich aus den nachfolgend angeführten Gründen bei der Auslegung der zitierten Bestimmung im

Ergebnis dem Standpunkt des Berufungswerbers an, deckt sich dieser doch – wie noch näher zu erläutern ist – mit der herrschenden Lehre.

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 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."*

Zunächst ist zu berücksichtigen, dass das Gesetz mit dem Erfordernis der "Betriebsnotwendigkeit" offensichtlich Bezug auf die bereits im Geltungsbereich des § 11 EStG 1972 in der Rechtsprechung behandelte Problematik der Umgehungshandlungen durch entsprechende Einlagengestaltungen nimmt (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 11a Tz 3; Doralt/Heinrich, EStG¹², § 11a Tz 4, 28). In Übereinstimmung mit der zitierten Lehre sieht demzufolge der UFS in ständiger Rechtsprechung (10.9.2007, RV/0124-S/07; 16.8.2007, RV/0769-S/06; 13.4.2007, RV/0202-F/06; 28.10.2008, RV/0431-K/07) ausgehend vom Normzweck, der in der Förderung der Eigenkapitalbildung liegt, die Bedeutung des Begriffs "betriebsnotwendig" darin, dass offensichtliche Umgehungshandlungen – insbesondere durch kurzfristige Einlagen vor dem Bilanzstichtag mit Entnahmen im folgenden Wirtschaftsjahr – vermieden werden sollen (Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 11a Rz 15). Wie nun aber der Bw zutreffend vorgebracht hat, hatte er bezüglich der Einkommensteuergutschrift nicht die geringste Gestaltungsmöglichkeit. Dies in zweierlei Hinsicht: Zum einen hatte er keinen bzw allenfalls einen äußerst eingeschränkten Einfluss auf die von der Abgabenbehörde durchzuführende Veranlagung. Zum anderen waren es Verrechnungsvorschriften, die die Verwendung der Gutschrift regelten. Hinzu kommt, dass die strittige Einlage fünf Monate vor dem Bilanzstichtag erfolgte.

Das Finanzamt beruft sich insbesondere auf das Erkenntnis des VwGH vom 9.11.1994, 92/13/0305. Nach Überzeugung des Referenten ist das zitierte Judikat nicht geeignet, den erstinstanzlichen Standpunkt zu stützen. Berücksichtigt man nämlich, dass diesem Judikat ein Sachverhalt zu Grunde lag, wonach der Beschwerdeführer am 18.12. des maßgeblichen Bilanzstichtages (also knapp vor dem Bilanzstichtag) Einlagen von zusammen 500.000 ATS geleistet hat, die er am 26. Jänner des Folgejahres, also knapp danach, wieder entnommen

hat, während gegenständlich die Einlage 5 Monate vor dem Bilanzstichtag geleistet wurde, so wird deutlich, dass ein vergleichbarer Sachverhalt nicht vorliegt. Zu bedenken ist weiters, dass als Auswirkung der rechtlichen Beurteilung durch den VwGH die knapp nach dem Bilanzstichtag erfolgte Entnahme im Ergebnis vorgezogen wurde und im Veranlagungszeitraum Berücksichtigung fand. Eine derartige (faktisch) vorgezogene Berücksichtigung von Entnahmen ist im Berufungsfall aber nicht möglich bzw erforderlich, da ohnedies alle der Einlage folgenden Entnahmen (des Streitjahres) begünstigungsmindernd Berücksichtigung fanden.

Wie bereits ausgeführt worden ist, bildet die Förderung der Eigenkapitalbildung den Zweck von § 11a EStG. Dieser Zweck bietet nun (neben der Rechtsprechung des VwGH zu § 11 EStG 1972) die maßgebliche Hilfestellung bei der Normauslegung. Kann demzufolge dem Begriff der betriebsnotwendigen Einlage kein über den Zweck, offensichtliche Umgehungshandlungen vermeiden zu wollen, hinausgehender Inhalt beigemessen werden (SWK 2003, S 479), dann entsprechen Einlagen, die auf Dauer geeignet sind, die Liquidität eines Unternehmens zu sichern, den Schutz vor Insolvenz zu erhöhen und als Risikopolster zu dienen (SWK 2003, T 124), den gesetzlichen Erfordernissen. Diesen Erfordernissen aber entspricht die Einlage der strittigen Einkommensteuergutschrift. Denn nach dem nicht bestrittenen Vorbringen der Bw verringerte sich durch sie der negative Stand des Girokontos. Oder mit anderen Worten: Hätte der Bw die Einkommensteuergutschrift nicht eingelöst, sondern deren Rückzahlung auf ein privates Konto beantragt, dann wäre der Kapitalkontostand entsprechend gesunken und der Bw hätte für die Begleichung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen um die Einkommensteuer-Gutschrift mehr Mittel dem Betrieb entziehen müssen. Insoweit wirkte sich die Einlage also zweifellos auf Dauer Kapital erhöhend aus. Wie der Bw zutreffend vorbrachte, gibt es dafür, dass es darüber hinaus erforderlich wäre, (bestimmte) bankmäßige Verbindlichkeiten (zum Bilanzstichtag) zu haben und eine niedrige Eigenkapitalquote aufzuweisen, keine gesetzliche Grundlage. Angesichts des klaren und eindeutigen Gesetzeswortlautes, misst der Referent den vom Finanzamt wiedergegebenen Gesetzesmaterialien, welchen kein normativer Charakter zukommt, keine entscheidende Bedeutung bei.

Die Abweichung von der Steuererklärung begründend, vertrat das Finanzamt die Meinung, bei Einkommensteuergutschriften handle es sich (generell) nicht um betriebsnotwendige Einlagen im Sinne des § 11a EStG. Dem vermag der Referent nicht zuzustimmen. Gemäß § 4 Abs. 1 EStG sind Einlagen alle (Hervorhebung durch den Referenten) Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Der Referent vermag keinen nachvollziehbaren Grund zu erkennen, weshalb eine auf dem betrieblichen Konto gutgeschriebene (und dort auch belassene) Einkommensteuer nicht eine Einlage in diesem

Sinne sein soll. Ob eine Einlage direkt aus der privaten Sphäre des Unternehmens stammt oder aber über den Umweg einer rückerstatteten Über- bzw Vorauszahlung an das Finanzamt getätigt wird, ist für ihre Einstufung als betriebsnotwendig unerheblich. Vielmehr gilt der (lediglich bei Umgehung durchbrochene) Grundsatz, dass (alle) Einlagen und Entnahmen gegeneinander aufzurechnen sind, wenn im selben Wirtschaftsjahr sowohl Entnahmen als auch Einlagen getätigt wurden (VwGH 26.4.2000, 99/14/0249).

In einem vom 30.4.2007 datierenden Aktenvermerk hält das Finanzamt das Erkenntnis des VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0249, dem Vorbringen des Bw im Vorlageantrag entgegen. Nach Überzeugung des Referenten spricht das zitierte Judikat nicht für, sondern gegen den Standpunkt des Finanzamtes. In dem Erkenntnis, in dem es um die Beurteilung von Einlagen in Höhe von 3 Mio. S ging, die zwei Tage vor dem Bilanzstichtag erfolgten und denen kurze Zeit später Entnahmen von mehr als 3 Mio. S folgten, vertrat das Höchstgericht folgenden Standpunkt: *Wenn im selben Wirtschaftsjahr sowohl Entnahmen als auch Einlagen getätigt worden sind, sind bei Berechnung der Mehrentnahmen iSd § 11 Abs 6 EStG 1972 Einlagen und Entnahmen gegeneinander aufzurechnen, es sei denn, dass die Einlage nur kurze Zeit um den Bilanzstichtag im Betrieb verbleibt und darin eine Umgehungshandlung zu erblicken ist (Hinweis E 14.11.1978, 1763, 2136/78, VwSlg 5320F/1978; E 20.4.1982, 81/14/0119; E 9.11.1994, 92/13/0305). Einlagen, die nur zum Zwecke der Umgehung der Nachversteuerung nach § 11 Abs 6 EStG 1972 mit der entsprechenden Umgehungsabsicht geleistet werden, können die Rücklagenauflösung nicht hintanhalten. Dabei ist eine Umgehungsabsicht in der Regel anzunehmen, wenn Einlagen nur kurze Zeit um den Bilanzstichtag im Betrieb verbleiben (Hinweis E 11.5.1983, 82/13/0239).* Dass aber gegenständlich ein völlig anders gelagerter Sachverhalt zu beurteilen ist, wurde bereits ausgeführt. Von einer Umgehung kann nach Überzeugung des Referenten nicht die Rede sein. Hiefür gibt es nicht den geringsten Hinweis.

Das Finanzamt stützt sich im Wesentlichen auf den Rechtsstandpunkt des BMF, niedergeschrieben in den (für den UFS unverbindlichen) Einkommensteuerrichtlinien. Nach Überzeugung des Referenten lassen aber selbst die Richtlinien eine Auslegung von § 11a EStG im Sinne des Berufungsbegehrens zu. Denn nach Rz 3860e bestehen keine Bedenken, eine Entnahme insoweit unberücksichtigt zu lassen, als der Entnahme eine Einlage gegenübersteht, die innerhalb von zehn Tagen vor oder nach der Entnahme erfolgt. Nun wäre es aber sachlich nicht zu rechtfertigen, im umgekehrten Fall nicht genauso eine saldierende bzw neutralisierende Beurteilung zu erlauben. Dies umso mehr, als im konkreten Berufungsfall die Einlage der Einkommensteuergutschrift und die Entnahme der Einkommensteuervorauszahlung miteinander in einem engen zeitlichen, gebarungstechnischen und sachlichen Zusammenhang stehen. Mit Rücksicht auf die

dargestellte enge Verknüpfung wäre es sachlich nicht zu rechtfertigen,
begünstigungsschädliche Entnahmen nicht mit korrespondierenden Einlagen zu saldieren.

Aus den dargelegten Gründen wurde der Berufung stattgegeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 9. Juli 2009