



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch StV, vom 12. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vom 5. Dezember 2008 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO bezüglich Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist die Rechtmäßigkeit des Aufhebungsbescheides gem. § 299 BAO v. 5.12.2008 im Zusammenhang mit der Verringerung des der begünstigten Besteuerung gem. § 37 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idgF unterliegenden Gewinns gegenüber dem Erstveranlagungsbescheid bezüglich Einkommensteuer 2007 (begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne iSd § 11a EStG 1988 idgF). Die Verringerung des der begünstigten Besteuerung iSd § 37 Abs. 1 EStG 1988 idgF unterliegenden Gewinns ergab sich aus der **Nichtanerkennung der Verrechnung einer Gutschrift aufgrund des Einkommensteuerbescheides 2006** (Buchung am Abgabenkonto am 12.11.2007) und eines Saldos aus Gutschrift und Lastschrift von Anspruchszinsen gegen Einkommensteuervorauszahlung (EVZ) 10-12/2007 **als betriebsnotwendige Einlagen iSd § 11a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988** im gleichzeitig mit der Aufhebung des

ursprünglich ergangenen Einkommensteuerbescheids 2007 nunmehr aufgrund der Bescheidaufhebung neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2007.

Die Höhe des unter § 37 Abs. 1 iVm § 11a EStG 1988 idgF fallenden Gewinns wurde im Erstveranlagungsbescheid bezüglich Einkommensteuer 2007 erklärungsgemäß mit € 91.316,21 berücksichtigt, aufgrund der Nachbescheidkontrolle gelangte das Finanzamt zu der Ansicht, dass die Höhe des begünstigt besteuerten Gewinns iSd § 11a EStG 1988 iVm § 37 Abs. 1 EStG 1988 rechtsrichtigerweise € 66.760,53 betragen würde (die Differenz beträgt daher € 24.555,68).

Im Zuge der **Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat** führte das Finanzamt aus wie folgt:

Während in der Berufung vom 12.1.2009 sowohl der Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO als auch der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Sachbescheid, beide vom 5.12.2009, angefochten worden seien, richte sich der Vorlageantrag nur mehr gegen den Aufhebungsbescheid.

Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle sei vom Finanzamt aufgedeckt worden, dass im Erstbescheid vom 11.8.2009 die Gutschrift aufgrund des Einkommensteuerbescheides 2006 (Buchung am Abgabenkonto am 12.11.2007) zusammen mit einer Gutschrift [Saldo] aus Anspruchszinsen gegen die EVZ 10-12/07 als betriebsnotwendige Einlage verrechnet worden seien.

Da nur die **automatische Verrechnung privater Forderungen** (ESt, Gutschrift u. Ansprz.) mit schon bestehenden betrieblichen Verbindlichkeiten im Fall der automatischen zwangsläufigen Verrechnung zu einer betriebsnotwendigen Einlage iSd § 11a EStG 1988 führen könne, im gegebenen Fall die Verrechnung aber mit keinen bereits bestehenden Betriebssteuern, sondern mit der erst später gebuchten privat veranlassten Einkommensteuervorauszahlung **erfolgt sei, stelle die strittige Gutschrift keine betriebsnotwendige Einlage iSd § 11a EStG 1988 dar.**

Da sich somit der Spruch des Erstbescheides bezüglich Einkommensteuer 2007 vom 11.8.2008 als nicht richtig erwiesen habe, sei dieser mit dem angefochtenen Bescheid gem. § 299 BAO v. 5.12.2008 aufgehoben und gleichzeitig der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Sachbescheid vom 5.12.2008 erlassen worden (**Korrektur des begünstigten nicht entnommenen Gewinns um die nicht betriebsnotwendigen Einlagen**).

Da dieser Einkommensteuerbescheid 2007 (neu) vom 5.12.2008 die Sachbegründung enthalte, aus der mit hinreichender Deutlichkeit entnommen werden könne, welche Gründe

das Finanzamt zur Erlassung des Aufhebungsbescheides veranlasst hätte, sei der angefochtene Aufhebungsbescheid zu Recht ergangen und mit keinem Begründungsmangel behaftet (siehe UFS v. 17.2.2010, RG/0044-K/09).

**Die Begründung des nach der Aufhebung des Erstbescheids erlassenen neuen Einkommensteuerbescheides 2007 vom 5.12.2008 lautet wie folgt:**

Der Hälftesteuersatz für den nichtentnommenen Gewinn wurde nunmehr für den Gewinnbetrag iHv € 66.760,53 anerkannt:

Gewinn -----180.347,46

Privatentnahmen 7.205,25

EVZ 2007 102.614,39

E 2005 5.141,65

Eigenverbrauch 523,20

KEST 632,53

betriebsnotw. Einl.:

-----Bankzinsen... 2.528,60

-----Dividende-----1,49

Summe-----116.117,02-----182.877,55-----Differenz

66.760,53

Die Einlage an Einkommensteuer und Anspruchszinsen für 2006 ist nicht betriebsnotwendig, da sie der Abdeckung einer privaten Steuerschuld diente.

Im nunmehr streitgegenständlichen Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 wurde begründend auf § 299 BAO Bezug genommen:

"Der Bescheid vom 11.08.2008 wird gemäß § 299 BAO aufgehoben."

Gegen den Bescheid bezüglich Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 und den damit im Zusammenhang stehenden neuen Einkommensteuerbescheid 2007 vom selben Tag, brachte der Bw. **Berufung** ein wie folgt:

Die Darstellung der Einkommensteuer (ESt) 2006 als Einlage und die damit verbundenen Finanzamtszinsen seien nur eine Bruttodarstellung auf dem Konto Kapital II (Anmerkung: im Jahresabschluss des Bw.). Sollte man der Argumentation des Finanzamtes Folge leisten, so wären vom Betrieb an Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2007 nur rund € 98.000,00 als Entnahmen in die Berechnung aufzunehmen. Im Übrigen verweise der Bw. auf die Entscheidung des UFS 8.8.2008, RV/0174-K/06.

Im Zuge der **Berufungsvorentscheidung** betreffend den nunmehr streitgegenständlichen Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO und den ursprünglich beim Finanzamt ebenfalls angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 führte das Finanzamt aus wie folgt:

Die Erledigung weiche vom Begehrten des Bw. aus folgenden Gründen ab:

Die Berufung richte sich dagegen, dass die Gutschrift an Einkommensteuer 2006 und 2 Anspruchszinsen (davon eine Gutschrift betreffend ESt 2006 und eine Nachforderung betreffend ESt 2005) nicht als betriebsnotwendige Einlagen berücksichtigt werden würden.

Die Situation am Abgabenkonto stelle sich wie folgt dar:

Buchungstag: 27.2.2007: Nachforderung an Anspruchszinsen aufgrund des Einkommensteuerbescheides 2005 in Höhe von € 97,74.

Buchungstag: 12.11.2007: Gutschrift aufgrund des Einkommensteuerbescheides 2006 in Höhe von € 24.483,07 und einem Saldo an Anspruchszinsen iHv € 72,61, der sich ergibt aus:

Gutschrift an Anspruchszinsen aufgrund dieses Einkommensteuerbescheides 2006 in Höhe von € 170,35, saldiert mit der Nachforderung an Anspruchszinsen bezüglich Einkommensteuer 2005 (vgl. Kapitalkonto II, Jahresabschluss des Bw.). Es ergibt sich demgemäß eine streitgegenständliche Differenz iHv € 24.555,68 bezüglich Höhe des begünstigt zu versteuernden Gewinns iSd § 37 Abs. 1 EStG 1988 idgF.

Buchungstag: 22.11.2007: Verwendung sämtlicher Gutschriften zuzüglich einer "Überrechnung" für die EVZ 10-12/07. Sämtliche anderen Buchungen am gleichen Buchungstag seien zweizeilige Buchungssätze, bei denen die Entrichtungen und die Gegenbuchungen gleich hoch seien (somit saldounwirksam).

Lege man der rechtlichen Beurteilung die vom Bw. angeführte Entscheidung des UFS zugrunde, so ergäbe sich Folgendes:

Der UFS unterscheide in diesem Fall drei unterschiedliche Fallkonstellationen:

A) Der Abgabepflichtige habe die Gutschrift aus der Einkommensteuer, den Anspruchszinsen und der EVZ **für die Begleichung betrieblicher Schulden verwendet. Nur diese Verwendung wurde vom UFS als betriebsnotwendige Einlage anerkannt.**

B) Im zweiten Fall (E 2003 und Anspruchszinsen 2003) sei die Gutschrift am Abgabenkonto noch im Dezember 2004 erfolgt. Die Überweisung auf das Konto des Abgabepflichtigen (offenbar ein betriebliches Konto) sei erst im Jänner des Folgejahres erfolgt. In diesem Fall habe der UFS ausdrücklich ausgeführt, dass die bloße Gutschrift auf dem Finanzamtskonto noch nicht für die "Betriebsnotwendigkeit" ausreiche. Eine Berücksichtigung als

betriebsnotwendige Einlage hätte vorausgesetzt, dass diese Beträge bereits 2004 dem Betrieb dienen hätten können, was ausdrücklich verneint werde.

C) Auf die dritte Fallkonstellation müsse hier nicht eingegangen werden, da mangels für den UFS nachvollziehbarer Angaben des Berufungswerbers nicht gesagt habe werden könne, ob diesbezüglich eine betriebsnotwendige Einlage vorgelegen sei.

Somit könne aus dieser UFS-Entscheidung für eine Argumentation im Sinne des Bw. nichts gewonnen werden. Sie stütze vielmehr die Rechtsansicht des Finanzamtes. **Die Einkommensteuer sei eindeutig eine private Steuer (§ 20 EStG) und somit außerhalb des betrieblichen Bereiches.** Dem habe der Bw. selbst zugestimmt, indem er die Zahlungen an Einkommensteuer als Entnahme gebucht habe.

Die Gutschrift am Abgabekonto allein reiche noch nicht aus, um eine "Betriebsnotwendigkeit" nachzuweisen. Dies auch deshalb nicht, weil im Falle eines Einzelunternehmens private und betriebliche Steuern am gleichen Konto verbucht werden würden.

Nach 10 Tagen sei die Gutschrift an Einkommensteuer und Anspruchszinsen für die EVZ 10-12/07 verwendet worden. Somit habe die Gutschrift an Einkommensteuer und Anspruchszinsen zu keinem Zeitpunkt dem Betrieb gedient. Demnach läge nämlich zu keinem Zeitpunkt eine Einlage vor. Mangels einer Einlage sei auf die "Betriebsnotwendigkeit" nicht näher einzugehen.

Daher sei die Berufung gegen beide angefochtenen Bescheide als unbegründet abzuweisen gewesen.

Im Vorlageantrag wies der Bw. auf einen gleichgelagerten Fall, in dem eine Einkommensteuervorauszahlung mit einer Gutschrift zu saldieren sei, besprochen in der Zeitschrift UFS aktuell Nr. 2/2009, S 42 f, hin.

Angemerkt wird, dass beim Finanzamt ursprünglich sowohl der Einkommensteuerbescheid 2007 als auch der Aufhebungsbescheid bezüglich Einkommensteuer 2007 berufungsabhängig waren.

Der Bw. zog den ursprünglich gestellten Antrag auf Abhalten einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

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

**§ 299** (1) Bundesabgabenordnung (BAO) lautet wie folgt: Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Streit besteht **im gegenständlichen Fall, ob die Aufhebung im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO rechtsrichtig ist.** Die Aufhebung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheids 2007 erfolgte, da Einlagen iHv in Summe € 24.555,68 (€ 24.483,07 resultierend aus Gutschrift des Einkommensteuerbescheids 2006 plus € 72,61 sich ergebend aus dem Saldo aus der Gutschrift von Anspruchzinsen betreffend Einkommensteuerbescheid 2006 minus Nachforderung an Anspruchzinsen aufgrund des Einkommensteuerbescheids 2005) nach Ansicht der Abgabenbehörde I. Instanz nicht "betriebsnotwendig" seien und in die Berechnung des nicht entnommenen Gewinns iSd § 11 a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idgF nicht **einzu ziehen** seien.

### **Ad Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne:**

§ 11a. (1) Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idgF 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 Euro, 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.**

Dem Wortlaut nach dürfen für die Berechnung der Begünstigung des § 11a EStG 1988 nicht alle Einlagen berücksichtigt werden, sondern nur "betriebsnotwendige". Die "Betriebsnotwendigkeit" definiert das Gesetz nicht, wohl aber verweist § 11a Abs. 1 EStG 1988 bezüglich des Einlagenbegriffes auf § 4 Abs. 1 EStG 1988. Die Bezugnahme auf

§ 4 Abs. 1 EStG 1988 bedeutet, dass buchungstechnische Einlagen (zB IFB auf ein Kapitalkonto) unberücksichtigt bleiben. Einlagen sind in § 4 Abs. 1 EStG 1988 definiert als alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich (vgl. Doralt, Tz. 25 zu § 11a EStG 1988).

Wie den hier auszugsweise festgehaltenen **Materialien zu § 11a EStG 1988, ErlRV der Beilagen XXII. GP**, zu entnehmen ist, erreicht die steuerliche Begünstigung des Kapitalaufbaus nur dann ihren Zweck, wenn es sich um einen längerfristigen Aufbau handelt, der die Beobachtung über mehrere Geschäftsjahre erfordert. Komponenten dieses eigenständigen Eigenkapitalbegriffes bzw. -aufbaus sind Gewinne, Einlagen und Entnahmen, jeweils im einkommensteuerlichen Sinn. Damit ist klargestellt:

Der Umfang der Zu- und Abgänge richtet sich nach den steuerlich maßgebenden Bewertungsvorschriften. Die zeitliche Wirksamkeit der Zu- und Abgänge orientiert sich an den tatsächlichen Kapitalveränderungen und nicht nach den Sollgrundsätzen des Bilanzsteuerrechts.

Die Einlage wird insbesondere dann betriebsnotwendig sein, wenn sie Fremdkapitalersatz darstellt, wie zB im Falle des Ankaufs einer neuen Herbstkollektion im Frühjahr mit einer Einlage anstelle eines Betriebsmittelkredits. Diese Einlage ist betriebswirtschaftlich veranlasst, auch wenn nach Eingang der Verkaufserlöse im Herbst die getätigte Einlage wieder zum Teil oder zur Gänze entnommen wird. **Wird die Einlage lediglich zu Zwecken des Ausgleichs von zu hohen Entnahmen getätigt, ist sie nicht betriebsnotwendig.** Dies wird beispielsweise dann anzunehmen sein, wenn Einlagen kurz vor dem Bilanzstichtag getätigt werden, um frühere Entnahmen auszugleichen (um sich damit die begünstigte Besteuerung zu sichern). Hingegen wird die Vermutung für die Betriebsnotwendigkeit einer Einlage sprechen, wenn nach einer erfolgten Einlage sechs Monate hindurch keine oder nur unwesentliche Entnahmen getätigt werden.

Die Bezugnahme auf § 4 Abs. 1 EStG bedeutet, dass buchungstechnische Einlagen und Entnahmen (betreffend steuerfreie Erträge und nichtabzugsfähige Aufwendungen), ebenso wie im Geltungsbereich des seinerzeitigen § 11 EStG 1972 betreffend die Rücklage für den nicht entnommenen Gewinn, unberücksichtigt bleiben.

Wenn grundsätzlich nur im Falle einer Umgehungshandlung zur Sicherung der begünstigten Besteuerung - also im offensichtlichen Missbrauchsfall - die Betriebsnotwendigkeit verneint werden würde (vgl. auch die Ansicht bei Wolf/Hübl, SWK 9/2004, S 338), so spricht die Formulierung "betriebsnotwendig" wohl für eine weitere Fassung. Andernfalls hätte der Gesetzgeber eine entsprechend restriktive Formulierung gewählt. Wolf/Hübl sehen den Begriff der betriebsnotwendigen Einlage eng verzahnt mit jenem des "betriebsnotwendigen

Betriebsvermögens". Betriebsnotwendiges Betriebsvermögen liegt vor, wenn die Wirtschaftsgüter ihrem Wesen nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und tatsächlich betrieblich verwendet werden.

**Hinsichtlich der Darstellung der berufungsgegenständlich relevanten Buchungstage und Beträge wird um Wiederholungen zu vermeiden auf die o.a. Berufungsvorentscheidung hingewiesen.**

Unzweifelhaft konnte der Bw. auf den Zeitpunkt der Einkommensteuergutschriften samt Anspruchszinsen keinen Einfluss nehmen, der Zufluss aufs Girokonto war somit von ihm nicht "gesteuert". In weiterer Folge hat der Bw. die Steuergutschrift aus der Einkommensteuer 2006 samt dem oben erwähnten Saldo aus Anspruchszinsen für die Begleichung von Einkommensteuervorauszahlung 2007 verwendet.

Nach 10 Tagen ist die Gutschrift an Einkommensteuer 2006 und Anspruchszinsen (Saldo) für die EVZ 10-12/07 verwendet worden (vgl. o.a. Berufungsvorentscheidung).

**Rechtliche Beurteilung, Ermessensentscheidung:**

Der streitgegenständliche Bescheid des Finanzamtes über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gem. § 299 BAO enthält keine substanzielle Begründung. Wird ein nicht begründeter Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO mit Berufung bekämpft, hat die zweite Instanz grundsätzlich diesen Bescheid aufzuheben, da sie im Falle einer meritorischen Entscheidung nicht über dieselbe Sache entscheiden könnte (vgl. VwGH vom 2.2.2000, 97/13/0199; 30.11.1999, 94/14/0124; 21.7.1998, 93/14/0187; 12.4.1994, 90/14/0044).

Dies gilt jedoch nicht, **wenn dem übrigen Akteninhalt, insbesondere jenem Bescheid, der an Stelle des aufgehobenen Bescheides erlassen wird, mit hinreichender Deutlichkeit entnommen werden kann, welche Gründe das Finanzamt zur Erlassung des Aufhebungsbescheides veranlasst haben** (vgl. VwGH vom 24.9.2007, 2005/15/0041; VwGH vom 27.8.2008, 2006/15/0037; VwGH vom 4.3.2009, 2008/15/0327).

**Das ist gegenständlich der Fall.**

Jenem Bescheid vom 5.12.2008, der den aufgehobenen Bescheid vom 11.8.2008 ersetzt hat sowie der Berufung des Bw. (und auch der o.a. Berufungsvorentscheidung) sind die Ursachen zu entnehmen, die das Finanzamt veranlasst haben, den streitgegenständlichen Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO zu erlassen.

Die Gründe für die Erlassung des gegenständlichen aufhebenden Bescheides vom 5.12.2008 sind daher mit hinreichender Deutlichkeit erkennbar.

**Der UFS begründet seine Ermessensentscheidung, die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 11.8.2008 nicht zuzulassen, wie folgt:**

Bei diesem Einkommensteuerbescheid 2007 vom 5.12.2008 handelt es sich um den mit dem aufhebenden Bescheid gem. § 299 BAO, der nunmehr berufungsanhängig ist, ex lege verbundenen Bescheid (§ 299 Abs. 2 BAO 1961 idgF). Der Verfahrensfehler der mangelnden Begründung des Aufhebungsbescheides vom 5.12.2008 erscheint daher nicht als so schwerwiegend, dass es gerechtfertigt erscheinen könnte, deshalb die Aufhebung nicht zuzulassen.

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 es erhöht sich dadurch der Stand des betrieblichen Bankkontos. Oder mit anderen Worten: Hätte der Bw. die Einkommensteuergutschrift nicht eingezahlt, 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 kapitalerhöhend aus.

Angesichts des klaren und eindeutigen Gesetzeswortlautes misst der UFS den Gesetzesmaterialien, welchen kein normativer Charakter zukommt, keine entscheidende Bedeutung bei.

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG sind Einlagen **alle** Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Es ist kein 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 diesem VwGH-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). Diese Ausführungen sind gleichermaßen auch im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes 1988 idgF gültig. **Dass aber gegenständlich ein völlig anders gelagerter Sachverhalt zu beurteilen ist, ergibt sich aus dem bereits Ausgeführten. Von einer Umgehung kann nach Überzeugung des UFS nicht die Rede sein. Hierfür gibt es nicht den geringsten Hinweis.**

Nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenats lassen selbst die Einkommensteuerrichtlinien 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** (vgl. UFS RV/0239-F/07).

Daraus folgt:

Der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 11.8.2008 war deshalb richtig, weil er einen Gewinn iHv € 91.316,21 der begünstigten Besteuerung iSd § 37 Abs. 1 EStG 1988 idgF unterzogen hat.

Daher hatte das Finanzamt grundsätzlich nicht das Recht, den Einkommensteuerbescheid vom 11.8.2008 gem. § 299 BAO aufzuheben.

Aus diesen Gründen wird die Ermessensentscheidung gegen die Zulassung der Aufhebung gem. § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 11.8.2008 getroffen (§ 20, § 299 Abs 1 BAO).

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28.Juni 2013