

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Ingrid Enengel, Heinz Hengl und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung des A.B., .... X., X-Str.1, vertreten durch Dr. Dietrich Birnbacher, 9500 Villach, Hauptplatz 19, vom 17. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 18. Oktober 2006 und den gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheid vom 19. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 29. Oktober 2008 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Gleichzeitig wird der (gemäß § 293 BAO berichtigte) Einkommensteuerbescheid 2005 abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) wies in der **Einkommensteuererklärung für 2005** aus seiner 40%-igen Beteiligung an einer OHG einen anteiligen Gewinn iHv € 130.672,62 aus. Er begehrte die begünstigte Besteuerung gemäß § 11a EStG 1988 für € 29.827,29:

In €	
steuerlicher Gewinn lt. E 106 nach M-W-R	130.672,62
Entnahmen lt. § 4 Abs. 1 EStG	
Privatkonto	118.166,21
Steuern/Versicherung	- 13.309,79
Privatanteil	5.331,28
M-W-R inkl. endbesteuerungsfähige Kapitalerträge	- 9.342,37
Summe Entnahmen	100.845,33
<b>Eigenkapitalanstieg</b>	<b>29.827,29</b>

Die Teilposition „Steuern, Versicherung“ listete der Bw. noch wie folgt auf:

in €		
Wr. Städtische Krankenversicherung		3.616,92
Grundsteuer/Müll/Kanal		2.618,64
Kirchenbeitrag		507,14
Eigenheimversicherung		1.265,07
Filmapparatversicherung		83,13
Gutschrift Lehrlingsausbildungsprämie		- 24.400,00
Gutschrift Investitionszuwachsprämie		- 9.939,40
Kapitalertragsteuer		3.029,95
Einkommensteuervorauszahlungen 2005	347.311,58	
<b>zu hoch geleistete EVZ 2005</b>	<b>- 291.700,00</b>	<b>55.611,58</b>
Einkommensteuerveranlagung 2004		- 45.702,82
Summe		- 13.309,79

Die begünstigte Besteuerung war bereits bei der OHG geltend gemacht worden. Im Feststellungsbescheid für 2005 vom 4. September 2006 war ein Ausspruch über die (Höhe der) Besteuerung nach § 11a EStG 1988 nicht enthalten.

Im **Einkommensteuerbescheid 2005 vom 18. Oktober 2006** gewährte das Finanzamt den Hälftesteuersatz für den nicht entnommenen Gewinn nicht. Eine Saldierung von den für 2005 gezahlten Einkommensteuervorauszahlungen (EVZ) 2005 mit der am Finanzamtskonto im Jahr 2006 verbuchten Gutschrift aus den zu hoch geleisteten EVZ 2005 sei nicht zulässig. Es sei daher zu keinem Eigenkapitalanstieg, sondern vielmehr zu einem Eigenkapitalabfall gekommen. Das Finanzamt veranlagte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv € 130.672,62.

Am **19. Oktober 2006** erließ das Finanzamt einen gemäß **§ 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2005**, in dem es den für 2004 geltend gemachten Betrag gemäß § 11 a EStG 1988 iHv € 40.000,00 mit dem Hälftesteuersatz nachversteuerte.

In der gegen beide Bescheide eingebrachten **Berufung** führte der Bw. aus, dass es sich bei den von ihm berücksichtigten Einlagen iHv € 291.700,00 um Korrekturen von zu hoch geleisteten EVZ handle. Die Vorauszahlungen würden als Entnahme angesetzt. Wenn EVZ Entnahmen am Privatkonto seien, dann müssten auch Gutschriften von Einkommensteuer als Einlagen angesehen werden. Das Abrechnen der Einkommensteuer durch das Finanzamt sei

durch den Bw. in keiner Weise gestaltbar. Da die Zahlungen betriebsnotwendig seien, seien auch die Gutschriften betriebsnotwendig.

Das Finanzamt erließ eine **abweisende Berufungsvorentscheidung**. Im § 11a Abs. 1 EStG 1988 seien die Komponenten Gewinn, Einlage und Entnahme im einkommensteuerlichen Sinn (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) angesprochen, wodurch auch klargestellt sei, dass sich der Umfang der Zu- und Abgänge nach den steuerlich maßgebenden Vorschriften richte. Die Bezugnahme auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 würde jedenfalls bedeuten, dass buchungstechnische Einlagen - wie bereits im Geltungsbereich des seinerzeitigen § 11 EStG 1972 - unberücksichtigt zu bleiben haben.

Bei Kapitalgesellschaften sei die Körperschaftsteuer zwar gemäß § 12 Abs. 1 Z. 6 KStG systematisch richtig steuerlich nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig; die Steuer könne jedoch aus den thesaurierten Gewinnen entrichtet werden, ohne das damit eine höhere (Ausschüttungs-) Besteuerung verbunden wäre. Bei Personenunternehmen würde die Entrichtung der gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG nichtabzugsfähigen Einkommensteuer aus betrieblichen Mitteln – auch soweit sie auf den nicht entnommenen Gewinn entfällt – zu einer Entnahme im Sinn des § 4 Abs. 1 EStG 1988 führen. Die Entnahme wiederum sei bei der Berechnung des maßgeblichen Eigenkapitalanstieges bzw. –abfalls zu berücksichtigen und hindere die begünstigte Besteuerung nach § 11a EStG 1988. Eine fiktive Verrechnung mit einer erst in dem nachfolgenden Jahr zu erwartenden (rückzahlbaren) Steuergutschrift erfülle weder automatisch das Tatbild der „Betriebsnotwendigkeit“, noch könne diese Gutschrift aufgrund der zeitlichen Differenz als „Einlage 2005“ qualifiziert werden. Der Eigenkapitalabfall 2005 liege jedenfalls bei mehr als € 250.000,00. Daher sei der Gewinnanteil 2005 iHv € 29.827,29 nicht begünstigt zu besteuern und der 2004 begünstigt besteuerte Betrag von € 40.000,00 nachzuversteuern.

Nach Ansicht des Bw. im **Vorlageantrag** sei aus dem Gesetz nicht ableitbar, dass eine Gutschrift von zuviel bezahlter Einkommensteuer nicht dem Tatbild der Betriebsnotwendigkeit entspreche. Die Ansicht des Finanzamtes hinsichtlich der zeitlichen Differenzierung würde bedeuten, dass die Einkommensteuergutschrift als Einlage zu qualifizieren wäre, der keine Entnahmen gegenüberstehe. Dadurch entstehen ein Auseinanderklaffen der Entnahme der Gutschriften für Einkommensteuer aus zeitlichen, durch den Abgabepflichtigen nicht beeinflussbaren Gutschriften. Sehr wohl habe aber die Finanzverwaltung die Möglichkeit der Beeinflussung, dies könne aber nicht Wille des Gesetzgebers sein. Dieses Auseinanderklaffen würde durch die richtige Periodisierung und Abgrenzung vermieden.

Im weiteren Verfahren wurde dem Bw. noch mitgeteilt, dass laut geänderter Mitteilung der OHG die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv € 156.276,66 (anstatt bisher € 130.672,62) festzusetzen wären.

In der am **29. Oktober 2008** abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, dass ein Verbot bezüglich der Abgrenzung der EVZ dem Gesetz nicht zu entnehmen sei, auch wenn die Gutschrift der zu hoch bezahlten EVZ 2005 unbestritten ermaßen im Oktober 2006 erfolgte.

Das Finanzamt verwies noch auf die seit Erlassung des angefochtenen Bescheides ergangenen Erledigungen und Ansichten des BMF, durch die die bisherige Auffassung des Finanzamtes bestätigt würde.

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

Im gegenständlichen Fall wurde der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 18. Oktober 2006 mit dem gemäß § 293 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 19. Oktober 2006 berichtigt. Zumal der gemäß § 293 BAO berichtigende Bescheid zum „fehlerhaften“ hinzutritt, bildet er mit diesem eine Einheit (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz. 19 zu § 293 BAO).

Natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können gemäß **§ 11a Abs. 1 EStG 1988** den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch € 100.000,00, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung).

Der Höchstbetrag von € 100.000,00 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.

Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können gemäß **§ 11a Abs. 2 EStG 1988** nur die Gesellschafter die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Der Betrag von € 100 000,00 (Abs. 1) ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen.

Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist gemäß **§ 11a Abs. 3 EStG 1988** insoweit eine Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs. 1 begünstigt besteuert worden ist. Die Nachversteuerung ist zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die im Jahr 2005 zuviel geleisteten EVZ für 2005 iHv € 291.700,00 eine „betriebsnotwendige Einlage“ des Jahres 2005 darstellen und mit den Entnahmen aus den 2005 geleisteten EVZ gegenverrechnet werden dürfen. Die Gutschrift der zu hoch geleisteten EVZ 2005 erfolgte nach Veranlagung des Einkommensteuerbescheides 2005 am Finanzamtskonto des Bw. unbestrittenmaßen erst am 18. Oktober 2006.

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. Im hier zu klarenden Fall ist aber die „Betriebsnotwendigkeit“ noch gar nicht von Relevanz, sondern vielmehr ist vorerst die Frage zu klären, ob hinsichtlich der € 291.700,00 im Jahr 2005 überhaupt schon eine „Einlage“ vorlag.

Die Bezugnahme auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 bedeutet – so bereits im Geltungsbereich des seinerzeitigen § 11 EStG 1972 betreffend die Rücklage für den nicht entnommenen Gewinn –, dass buchungstechnische Einlagen (zB IFB auf ein Kapitalkonto) unberücksichtigt bleiben. Einlagen sind in § 4 Abs. 1 EStG 1988 als alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich definiert (vgl. auch Doralt, EStG 1988, Tz. 25 zu § 11a EStG 1988).

Wie den hier auszugsweise festgehaltenen **Materialien zu § 11a EStG 1988, ErIRV 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. –aufbaues 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.

Wolf/Hübl in SWK 9/2004, S 338, 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.

Auch die Einlagenbewertung im § 6 Z 5 EStG 1988 sieht vor, dass Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen sind, also ist für eine Einlage ein „Zuführen“ aus dem außerbetrieblichen Bereich unabdingbar. Zumal der Bw. im gegenständlichen Fall die Gutschrift aus den im Jahr 2005 zu hoch geleisteten EVZ am 18. Oktober 2006 bekommen hat, hätte erst überhaupt ab diesem Tag - eine entsprechende Einlagehandlung vorausgesetzt - das Geld dem Betrieb der OHG „dienen“ können. Eine „Einlage 2005“ lag hinsichtlich der 2005 zu hoch gezahlten EVZ im Jahr 2005 noch nicht vor. Folglich darf eine Saldierung der geleisteten EVZ 2005 mit der erst im Oktober 2006 erhaltenen Gutschrift noch nicht vorgenommen werden. Ob allenfalls die am 18. Oktober 2006 erfolgte Einkommensteuergutschrift im Jahr 2006 dem Erfordernis der „betriebsnotwendigen Einlage“ gerecht wird, wird eine fürs Veranlagungsjahr 2006 zu prüfende Frage sein.

Dem Einwand, der Bw. hätte auf die Veranlagung der Einkommensteuer keinen Einfluss nehmen können, ist zu entgegnen, dass es ihm unbenommen geblieben wäre, von der ihm zustehenden Möglichkeit der Herabsetzung der EVZ noch während des Jahres 2005 Gebrauch zu machen; insoweit wäre also eine Einflussnahme sehr wohl möglich gewesen.

Betrachtet man jetzt die Entwicklung im Jahr 2005 unter Außerachtlassen der erst „zu hoch gezahlten EVZ“ iHv € 291.700,00, so ergibt sich in der sonst unveränderten Berechnung des Bw. nicht ein Eigenkapitalanstieg iHv € 29.827,29, sondern ein Eigenkapitalabfall iHv € 261.872,71. Unter Berücksichtigung der laut geänderter Mitteilung zu veranlagenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 156.276,66 - darauf wird noch eingegangen -, verbleibt in der Berechnung des Bw. ein Eigenkapitalabfall von immerhin € 236.268,67. Demzufolge ist nicht nur der begehrte Hälftesteuersatz für den von ihm errechneten Eigenkapitalanstieg zu verwehren, sondern entsprechend § 11a Abs. 3 EStG 1988 auch die Nachversteuerung des im Jahr 2004 begünstigt besteuerten Betrages von € 40.000,00 vorzunehmen.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 ist aber noch insoweit abzuändern, dass aufgrund der geänderten Mitteilung von der OHG die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bw. iHv € 156.276,66 (anstatt bisher € 130.672,62) festzusetzen sind.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 10. November 2008