



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch EUROCON Wirtschaftstreuhand GmbH, 4770 Andorf, Raiffeisenweg 3, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 25. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Einkommen	30.093,20 €	Einkommensteuer	3.987,35 €
Abgabenschuld				3.987,35 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) betreibt ein Rasthaus und eine Tankstelle und erzielte im berufungsgegenständlichen Jahr 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung beantragte er, einen Betrag von 30.093,20 € (resultierend aus Einkommensteuergutschriften und verbuchten Privateinlagen) der begünstigten Besteuerung nach § 11a EStG 1988 zu unterziehen.

Das Finanzamt führte eine antragsgemäße Veranlagung durch (Bescheid vom 22. Oktober 2009).

In weiterer Folge hob das Finanzamt – entsprechend den Ergebnissen eines Ermittlungsverfahrens – obigen Bescheid gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Sachbescheid, in dem es von nicht betriebsnotwendigen Einlagen ausging und so die Anwendung des Hälftesteuersatzes verneinte (Bescheid vom 25. Mai 2010).

Auf die Bescheidbegründung wird verwiesen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 17. Juni 2010 (eingelangt beim Finanzamt am 18. Juni 2010) Berufung, beantragte, einen Betrag von 30.093,20 € der begünstigten Besteuerung nach § 11a EStG 1988 zu unterziehen und führte im Wesentlichen begründend aus:

Dem Begriff der betriebsnotwendigen Einlage könne über den Normzweck des § 11a EStG 1988, offensichtliche Umgehungshandlungen vermeiden zu wollen, kein hinausgehender Inhalt beigemessen werden; nur in offensichtlichen Missbrauchsfällen gelte eine Einlage nicht als betriebsnotwendig. Dies bedeute aber, dass Einlagen, die auf Dauer geeignet seien, die Liquidität eines Unternehmens zu sichern, Schutz vor Insolvenz zu geben und als Risikopolster zu dienen, den gesetzlichen Erfordernissen entsprechen (UFS 13.4.2007, RV/0202-F/06).

Das Finanzamt habe die auf das betriebliche Bankkonto erstattete Einkommensteuergutschrift für 2007 und für 7-9/2008 in Höhe von 12.300,60 € und die verbuchten Privateinlagen in Höhe von 2.400,00 € nicht als betriebsnotwendige Einlagen qualifiziert.

Sowohl die am 14. Oktober 2008 auf das betriebliche Bankkonto erstattete Einkommensteuergutschrift in Höhe von 6.372,50 € als auch die am 16. Oktober 2008 verbuchte restliche Einkommensteuergutschrift in Höhe von 5.928,10 € seien zur Zahlung von Treibstofflieferungen der BP am 15. Oktober 2008 in Höhe von insgesamt 9.794,53 €, am 17. Oktober 2008 in Höhe von 5.475,29 € bzw. 3.082,95 € verwendet worden.

Der Bw habe die Einlagen aus den Einkommensteuergutschriften im Betrieb belassen und in den nächsten sechs Monaten keinerlei Barentnahmen getätigt. Auch wenn der Betrieb über Bankguthaben verfüge, sei die Einlage zur Stärkung des Eigenkapitals notwendig.

Insbesondere habe der Bw im Laufe der Jahre 2009 und 2010 einen erhöhten Kapitalbedarf durch die Auszahlung der Abfertigung an einen vierzig Jahre beschäftigten Arbeitnehmer und für höhere Instandhaltungskosten im Tankstellenbereich. Außerdem bestehe bei Beendigung der Tätigkeit (der Bw werde in wenigen Jahren in Pension gehen und die Tankstelle wahrscheinlich aufgeben) ein erhöhter Finanzbedarf für die Rekultivierung der Tankstellenflächen; daher sei eine ausreichende Kapitalzufuhr betriebsnotwendig.

Einlagen seien alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Es könne daher zu keiner unterschiedlichen Betrachtung führen, ob eine Einlage direkt aus der privaten Sphäre des Unternehmers stamme oder aber über den Umweg einer rückerstatteten Über- bzw. Vorauszahlung an das Finanzamt getätigt werde. Allein aus der Tatsache, dass es sich um eine Einkommensteuergutschrift handle, könne noch nicht geschlossen werden, dass eine derartige Einlage nicht betriebsnotwendig wäre.

Eine Umgehungshandlung im Sinne einer missbräuchlichen Einlagengestaltung sei selbst im Ansatz nicht erkennbar. Die Einkommensteuergutschriften seien auf Grund der oa. Ausführungen und der Rechtsprechung bzw. Literaturmeinung eindeutig als betriebsnotwendige Einlagen zu berücksichtigen.

Bei den verbuchten Privateinlagen in Höhe von 2.400,00 € handle es sich um Kilometergelder für betriebliche Fahrten des im Privatvermögen befindlichen PKW. Diese Nutzungseinlagen stellten auf jeden Fall betriebsnotwendige Einlagen dar, da der PKW bei diesen Fahrten für betriebliche Zwecke verwendet worden sei.

Mit Vorlagebericht vom 22. September 2010 legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 11a EStG 1988 idF BGBl. I 3/2007 können natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, 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 € 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.

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z.B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.

Strittig ist, ob die Einkommensteuergutschriften sowie die Privateinlagen betriebsnotwendige Einlagen darstellen oder nicht.

Der Begriff der betriebsnotwendigen Einlagen ist in § 11a EStG 1988 nicht umschrieben und insoweit unklar (vgl. Doralt/Heinrich, Einkommensteuergesetz, Kommentar, §11a Tz 28). Mit dem Erfordernis der Betriebsnotwendigkeit wird vom Gesetzgeber Bezug genommen auf die bereits im Geltungsbereich des § 11 EStG 1972 in der Rechtsprechung behandelte Problematik der Umgehungshandlungen durch nur für wenige Tage getätigte Einlagen. Der Gesetzgeber will mit diesem Begriff vermeiden, dass vorangegangene Entnahmen kurz vor dem Bilanzstichtag durch kurzzeitige Einlagen ausgeglichen werden können (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, EStG 1988, § 11a Tz 3).

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist eine „betriebsnotwendige Einlage“ iSd § 11a EStG 1988 jede Einlage in das Betriebsvermögen, die im betrieblichen Interesse gelegen ist. Dies ist beispielsweise dann nicht der Fall, wenn Einlagen bloß kurze Zeit um den Abschlussstichtag im Betrieb verbleiben. Offensichtliche Umgehungshandlungen in Form kurzzeitiger Einlagen sind der Steuerbegünstigung nicht zugänglich (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0261; VwGH 29.7.2010, 2008/15/0007).

Durch oben zitierte Entscheidungen stellt der Verwaltungsgerichtshof nunmehr klar, dass unter einer betriebsnotwendigen Einlage grundsätzlich jede Zuwendung in das Betriebsvermögen zu verstehen ist, die nicht als missbräuchliche Umgehungshandlung

anzusehen ist. Die Ausführungen in den EStR, Rz 3860e, wurden obigen Erkenntnissen angepasst.

Eine Umgehungshandlung im Sinne einer missbräuchlichen Einlagengestaltung – wie der Bw richtigerweise ausführt – liegt jedoch nicht vor.

Die gegenständlichen Einkommensteuergutschriften sowie die Privateinlagen stellen daher betriebsnotwendige Einlagen dar, sodass die Begünstigung des § 11a EStG 1988 Anwendung finden kann.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 11. Mai 2011