



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 0001 X., X.-weg1, vertreten durch Hanna Rausch, 9220 Velden, Sonnenthal 112, vom 8. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch Mag. Alfons Boschitz, vom 7. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Strittig ist die Frage, ob ein Betrag von € 224.943,68 eine „betriebsnotwendige Einlage“ des Jahres 2008 ist oder nicht. Dieser Betrag aus einer Ausschüttung einer Gesellschaft in Slowenien (in weiterer Folge „GmbH“) wurde am **„Kontoauszug 33/0001 vom 31. Dezember 2008, Duplikat** des Kontos der Bank1“ (in weiterer Folge „Bank 1“), Nr. **5306**, mit Buchungsdatum 31.12.2008 und „Wert“ 08.01.2009 ausgewiesen. Ohne Buchung der Gutschrift hätte sich am Konto per 31.12.2008 ein Minussaldo von € 927,53 ergeben.

**Das Kapital des Einzelunternehmens stellte der Berufungswerber (Bw.) wie folgt dar (alle Beträge in €):**

|                                     |              |
|-------------------------------------|--------------|
| <b>Kapital per 01.01.2008</b>       | - 38.608,17  |
| <b>Sonderausgaben</b>               | - 7.579,22   |
| <b>Private Steuern</b>              | - 164.116,06 |
| <b>Privateinlagen</b>               | 84.089,56    |
| <b>Verrechnungskonto Vermietung</b> | 74.260,92    |
| <b>Kapital per 31.12.2008</b>       | - 51.952,97  |

Im Saldo „Privateinlagen“ von € 84.089,56 waren ua. Privatentnahmen von € 182.750,59 und Privateinlagen von € 251.624,45 des Kontos „9002 Privatentnahmen“ enthalten. In den letztgenannten Privateinlagen wiederum ist die strittige Gutschrift von € 224.943,68 enthalten. Der Bw. behandelte die € 224.943,68 per 31.12.2008 als „betriebsnotwendige Einlage“ des § 11a EStG 1988.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass der Bw. über diesen Gutschriftsbetrag rechtlich und wirtschaftlich frühestens mit Valutadatum 08.01.2009 habe verfügen können und der Betrag nicht in die Ermittlung des Eigenkapitalzuwachses per 31.12.2008 einfließen könne (vgl. EStG, Jakom, 1. Auflage 2008, § 19 Tz. 26, ebenso Doralt, Kommentar zum EStG, § 19 Tz. 30). Die Einlage sei nicht betriebsnotwendig, weil kein konkreter Kapitalbedarf für Investitionen oder für betriebliche Aufwendungen bestanden habe. Es habe sich lediglich um die Rückführung getätigter Entnahmen gehandelt. Das Finanzamt gelangte zu einem nachzuversteuernden Betrag in Höhe von € 135.650,58:

**Begünstigung gemäß § 11a EStG 1988:**

|                               | <b>Lt. Bw.</b> | <b>Lt. FA</b> |
|-------------------------------|----------------|---------------|
| <b>Kapital per 01.01.2008</b> | - 38.608,17    | - 38.608,17   |
| <b>Kapital per 31.12.2008</b> | - 51.952,97    | - 276.896,65  |
| <b>Gewinn</b>                 | 102.637,70     | 102.637,70    |
| <b>Eigenkapitalanstieg</b>    | 89.292,90      | - 135.650,78  |

**Nachversteuerung:**

|                 |            |
|-----------------|------------|
| <b>aus 2004</b> | 61.256,17  |
| <b>aus 2005</b> | 52.428,67  |
| <b>aus 2006</b> | 21.965,74  |
| <b>Summe</b>    | 135.650,58 |

In der **Berufung** führte der Bw. aus, dass er laut der beiliegenden Mitteilung der Bank 1 bereits am 31.12.2008 uneingeschränkt Verfügungsberechtigt gewesen sei. Der Fälligkeit - dem Tag der Wertstellung - komme keine Bedeutung zu, wenn einmal über den gutgeschriebenen Betrag verfügt werden könne. Der Bw. verwies auf die Erkenntnisse des VwGH und Literatur.

Die Wertstellung habe laut Rücksprache mit mehreren Banken keine Bedeutung für das Entstehen des Anspruches des Empfängers, sondern nur für die Berechnung der Zinsen. Der Kunde könne daher ab dem Buchungstag über den Betrag verfügen. Bankguthaben seien zugeflossen, weil sie jederzeit verfügbar seien. Eine Gutschrift auf einem Konto des Empfängers bedeute grundsätzlich einen Zufluss.

Nach der Judikatur zur Rücklage gemäß § 11 EStG 1972 diene eine Einlage dann der nachhaltigen Stärkung des Eigenkapitals, wenn sie nicht unmittelbar danach wieder entnommen werde. Die € 224.943,68 seien laut beiliegendem Konto 2009 fast zur Gänze der Firma zur Verfügung gestanden. Geldeinlagen seien betriebsnotwendig, wenn sie der Fremdkapitalvermeidung oder den Fremdkapitalersatz dienen. Dies sei hier der Fall. Per 31.12.2008 seien Verbindlichkeiten von € 274.188,29 und Forderungen von € 81.684,24 offen gewesen. Trotz Rücksprache mit diversen Banken sei es aussichtslos gewesen, einen Bankkredit oder einen höherer Kontokorrentrahmen zu bekommen.

Jede Einlage, die nicht sogleich wieder durch eine Entnahme kompensiert werde, diene daher der Stärkung des betrieblichen Eigenkapitals. Die Sechs-Monats-Entnahmesperrfrist müsse daher so interpretiert werden, dass jede Geldeinlage, die über einen Zeitraum von sechs Monaten nicht wieder durch eine Entnahme aus der betrieblichen Sphäre ausscheide, der nachhaltigen Stärkung des Eigenkapitals diene und daher den Charakter der Betriebsnotwendigkeit (zumindest) indiziert werde.

Die **Bank 1** bestätigte im **Schreiben vom 25. März 2010**, dass der Bw. am 31.12.2008 uneingeschränkt über diesen Betrag habe verfügen können.

In der **abweisenden Berufungsvorentscheidung** ging das Finanzamt davon aus, dass der Bw. am 31. Dezember 2008 über die Gutschrift habe verfügen können, ihm aber bei Behebung des Geldes bis zum Valutatag Zinsen angelastet worden wären. Der Bw. habe das Geld kurz vor dem Bilanzstichtag eingelegt, um frühere Entnahmen auszugleichen und sich damit die begünstigte Besteuerung zu sichern. Die in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage genannte Sechs-Monats-Entnahmesperrfrist sei nicht mehr maßgebend.

In der Berufung habe der Bw. zur Betriebsnotwendigkeit nur auf die Verbindlichkeiten hingewiesen. Dass es zu diesem Zeitpunkt einen konkreten betrieblichen Kapitalbedarf gegeben hätte und worin die Einlagehandlung sowie die Betriebsnotwendigkeit bestanden habe, habe der Bw. nicht nachgewiesen.

Die Ermittlungen des **ergänzenden Vorhalteverfahrens beim UFS** ergaben, dass die GmbH die Wertstellung mit 2. Jänner 2009 festgelegt habe und laut Bankauskunft die Feiertage zur Wertstellung per 8. Jänner 2009 geführt hätten (Vorhaltsbeantwortung („VB“) vom 17. Februar 2012, Pkt. 1). Laut Ausführungen der Bank 1 wären bei einer Behebung der € 224.943,68 vor dem 8. Jänner 2009 keine Überziehungszinsen angefallen (**Schreiben der Bank 1 vom 16. Februar 2012**).

Die Entscheidung des UFS GZ. RV/1803-W/04 hielt der Bw. für das gegenständliche Verfahren nicht als zutreffend. Die Geldeinlage habe der nachhaltigen Stärkung des betrieblichen Eigenkapitals in der Zeit vom 31. Dezember 2008 über die Sechs-Monats-Entnahmesperrfrist bis zur Schließung der Firma für laufende Zahlungen und zur Abdeckung der bestehenden Verbindlichkeiten gedient, es sei in der betrieblichen Sphäre geblieben (VB vom 17. 2012).

Zur Frage, wie lange der eingelegte Betrag von € 224.943,68 im Betrieb verblieben sei bzw. welche Zahlungen der Bw. mit diesem Geld tatsächlich geleistet habe, gab der Bw. Folgendes an (Vorhalt vom 20. Februar 2013 und VB vom 13. März 2012, jeweils Pkt. 1 bis 3):

|                                                    |   |            |
|----------------------------------------------------|---|------------|
| <b>31.12.2009 Habensaldo</b>                       | € | 113.119,52 |
| <b>Rest wie tiefstehend betrieblich verwendet:</b> |   |            |
| <b>Einlage 31.12.2008</b>                          | € | 224.943,68 |
| <b>davon ab</b>                                    |   |            |

|                                                                               |   |            |
|-------------------------------------------------------------------------------|---|------------|
| <b>Bank2 (in weiterer Folge „Bank 2“), Nr. ... 4972, per 30.06.2009 Saldo</b> | € | 50.175,00  |
| <b>SVGW</b>                                                                   | € | 10.669,11  |
| <b>Umsatzsteuer 5/2009</b>                                                    | € | 27.906,75  |
| <b>Steuerberatung</b>                                                         | € | 1.980,00   |
| <b>Miete</b>                                                                  | € | 2.400,00   |
| <b>Strom Lager</b>                                                            | € | 54,00      |
| <b>Versicherung</b>                                                           | € | 1.413,84   |
| <b>Lohnaufwand</b>                                                            | € | 17.964,00  |
|                                                                               | € | 112.380,98 |

In seiner **Stellungnahme vom 24. April 2012** fragte sich das Finanzamt, wie beim vorliegenden Fall - „Anzeige einer Zahlung ins Ausland“ (IZPIS NALOGA ZA PLACILO V TUJINO) der GmbH, in der die GmbH die „Auszahlung der Gewinnbeteiligung“ (Izplacilo o udeležbe v dobicku) an den Bw. mit einem „Valutatag“ (Datum bremenitve/valute) 02.01.2009 festsetzte - der Bw. über den von der slowenischen Gesellschaft am 02.01.2009 ausgeschütteten Betrag bereits am 31.12.2008 verfügen habe können. Am Kontoauszug (IZPISEK RACUNA) der slowenischen Gesellschaft bei der slowenischen Bank sei die „Auszahlung der Gewinnbeteiligung“ an den Bw. mit Valuta 31.12.2008 wertgestellt. Es ergebe sich die Frage, warum die slowenische Bank den mit Valuta 02.01.2009 festgelegten Betrag mit 31.12.2008 (rückwirkend) wertgestellt habe.

Das Finanzamt fragte, ob ein Nachweis darüber erbracht werden könne, dass die Bank 1 den eingelegten Betrag von 31.12.2008 bis zum Valutatag 08.01.2009 verzinste.

Die Betriebsaufgabe des Einzelunternehmens des Bw. sei allem Anschein nach bereits im Mai 2009 erfolgt, dies wegen der hohen Umsatzsteuer-Zahllast aufgrund von Anlagenverkäufen. Zum Zeitpunkt der Einlage sei bereits absehbar gewesen, dass der Betrieb im ersten Halbjahr 2009 aufgegeben werde; somit könne hier nicht von einer nachhaltigen Stärkung der Liquidität eines Unternehmens über einen längeren Zeitraum hinaus gesprochen werden.

Das Finanzamt vertrat weiterhin die Ansicht, dass die am Bilanzstichtag 31.12.2008 gebuchte Einlage der Rückführung getätigter Entnahmen des Jahres 2008 gedient habe und der Bw. wirtschaftlich frühestens mit Valutadatum 8. Jänner 2009 über den Betrag habe verfügen können. Einlagen, die nur vorangegangene Entnahmen ausgleichen, seien nicht betriebsnotwendig.

Dem entgegnete der Bw. in seiner **Gegenäußerung**, dass sich das Finanzamt nicht mit dem Vorbringen auseinandergesetzt habe, § 19 EStG 1988 würde für einen § 4 Abs. 1- bzw. einen § 5-Ermittler keine Anwendung finden. Dieser gelte nur für Unselbständige und Überschussermittler.

Die € 225.513,26 seien an die Einzelfirma des Bw. am 31. Dezember 2008 bei der slowenischen Bank abgebucht worden. Die Wertstellung 2. Jänner 2009 sei nur wegen des 1. Jänner 2009, einem Feiertag, angemerkt worden. Seit spätestens 19. Dezember 2008 habe der Bw. die Verfügungsmacht, die mit der Gutschrift am Bankkonto gegeben sei.

Mit der „Betriebsnotwendigkeit“ sollten nur Umgehungshandlungen durch nur für wenige Tage getätigte Einlagen verhindert werden. Der Bw. habe den Betrieb mit 30. Juni 2009 aufgegeben, der Geldfluss sei in der Berufung genau dargestellt. Er habe betriebliches Fremdkapital durch Eigenkapital ersetzt, weil für die Bedienung der betrieblichen Verbindlichkeiten keine ausreichenden liquiden Mittel im Betrieb vorhanden gewesen seien. Da die Schließung eines Betriebes eine Abdeckung der Verbindlichkeiten voraussetze, sei die Einlage per 31. Dezember 2008 dadurch schon betriebsnotwendig. Die Betriebsaufgabe sei altersbedingt und nicht willkürlich erfolgt. Im Juni 2009 habe der Bw. noch im Zuge der Betriebsaufgabe notwendige Tätigkeiten abgehandelt. Die hohe Umsatzsteuer für Mai 2009 resultiere aus dem Verkauf des Firmenwertes, da der Kunde diesen Kauf zum Abschluss habe bringen wollen (Gegenäußerung vom 30. Juli 2012, Pkt. 2).

In der **VB vom 19. März 2013** teilte der Bw. in Beantwortung des **Vorhalts vom 25. Februar 2013** mit, dass das Geld für die Einzahlungen am Konto 5306 in Höhe von je € 50.000,00 am 21. und 23. Jänner 2009 bzw. von € 40.000,00 am 26. Jänner 2009 von einem Privatkonto, einem Kredit der Bank 1, stammen würden. Mit den am 28. Jänner 2009 am Konto 5306 abgegangenen € 200.000,00 habe er ein privates Grundstück erworben.

Zur Bitte, für die Jahre 2008 und 2009 die Rahmenvereinbarung des Kontos 5306 bekannt zu geben, teilte der Bw. mit, dass er diese angefordert, aber noch nicht bekommen habe. Er gab zur Bitte, entsprechend dokumentiert seine Behauptung nachzuweisen, dass bei den Banken keine weiteren Fremdmittel zu bekommen gewesen seien, an, dass ein weiterer Bankkredit oder höherer Kontokorrentrahmen nicht zu erhalten gewesen sei, weil die geforderten Sicherheiten in Eintragungen ins Grundbuch bestanden hätten. Es hätte der allgemeinen Geschäftsgebarung widersprochen, für die Verbindlichkeit einen Kredit aufzunehmen, wenn hierfür eine betriebsnotwendige Einlage vorhanden gewesen sei. Für die Abdeckung betrieblicher Verbindlichkeiten sowie die Zahlung von Umsatzsteuer und sonstigen Verbindlichkeiten seien im Betriebsvermögen keine liquiden Mittel vorhanden gewesen. Die Betriebsaufgabe sei Ende 2008 nicht vorhersehbar gewesen und habe aus Kostengründen sowie wegen nicht realisierbarer Geschäfte gemacht werden müssen.

Die steuerlichen Vertreterin gab anlässlich des **Telefonats vom 2. April 2013** zur Barbehebung der € 10.000,00 vom 6. April 2009 am Konto 5306 an, dass der Bw. damit den

Stand auf dem weiteren betrieblichen Konto der Bank 2 vermindert hätte. Sie würde noch die diesbezüglichen Bankauszüge bringen.

Bei der Gutschrift von € 105.978,56 am Konto 5306 per 21. Juli 2009 handle es sich um eine Ausschüttung aus Slowenien. Es sei ein „betrieblicher Betrag“, weil er zur Abdeckung weiterer Verbindlichkeiten verwendet worden sei. Sie habe ihn als „Einlage“ verbucht und nicht als Betriebseinnahme behandelt.

Die Teilbeträge von zweimal € 50.000,00 bzw. einmal € 40.000,00 habe sie als Einlage verbucht, sie würden aus einem Privatkredit des Bw. stammen. Die € 200.000,00 für den Ankauf der Privatliegenschaft seien als Entnahme verbucht.

Über Vorhalt der Referentin, dass der Grundstücksankauf zu Beginn des Jahres 2009 zu einer erheblichen Entnahme geführt hätte und auch weiterhin bis zur Betriebsaufgabe am 30. Juni 2009 ein Großteil der Bewegungen Entnahmen, betriebliche Zahlungen im Wesentlichen nur die sehr niedrigen Mieten betroffen hätten und die Umsatzsteuer aus dem Verkauf des Kundenstocks aus 5/2009 vom Konto der Bank 2 - und nicht vom Konto 5306 - bezahlt worden sei, teilte die steuerliche Vertreterin mit, dass der Bw. den Kundenstock an die GmbH verkauft habe. Sie bestätigte, dass eine Vielzahl der Bewegungen am Konto 5306 private Vorgänge betroffen hätte. Auch am Konto der Bank 2 gebe es private und betriebliche Buchungen, dort habe aber der Bw. die gesamten Mieten eingezahlt, sodass die Einlagen höher als die Entnahmen gewesen seien. Rd. € 130.000,00 seien immer am Konto 5306 geblieben, die als Stärkung des Betriebskapitals angesehen werden könnten.

Am **9. April 2013** langte noch ein Auszug der Buchungen des Kontos 5306 ein, in denen der Bw. die „betrieblichen Zahlungen“ kennzeichnete.

Weiters führte er zur betrieblichen Notwendigkeit der Einlage aus, dass am 31. Dezember 2008 folgende Verbindlichkeiten abzudecken gewesen seien (alle Beträge in €):

|                                          |            |            |
|------------------------------------------|------------|------------|
| <b>Lt. Saldenliste<br/>31.12.2008:</b>   |            |            |
| <b>Bank 2</b>                            |            | 79.239,00  |
| <b>Verbindlichkeiten<br/>Lieferanten</b> |            | 68.541,21  |
| <b>Verrechnungskonto<br/>GmbH</b>        | 128.708,08 |            |
| <b>abzgl. Forderung GmbH</b>             | 60.330,49  | 68.377,69  |
|                                          |            | 216.157,80 |

Tatsächlich seien von der Einlage am 10. November 2009 € 65.000,00 aufs Konto der Bank 2 abgeflossen.

Die Schuld an die GmbH in Höhe von € 68.377,69 sei durch den Verkauf des Firmenwertes gegenverrechnet worden, aber am 31. Dezember 2008 nicht geplant gewesen.

Die am 6. April 2004 ausgebuchten € 10.000,00 habe er für die Verbindlichkeiten bar verwendet und über das Konto „Privatentnahmen Bw.“ beglichen.

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

#### ***Der UFS geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel:***

Der Bw. hat die Ausschüttung der slowenischen GmbH in Slowenien am 19. Dezember 2008 zur slowenischen Kapitalertragsteuer angemeldet und dort die Kapitalertragsteuer abgeführt. Eine slowenische Bank hat dem Bw. die Gutschrift aus der Ausschüttung in Höhe von € 224.943,68 aufs Konto 5306 der Bank 1 mit Buchungstag 31. Dezember 2008 überwiesen. Die Wertstellung des Betrages erfolgte am Konto mit 8. Jänner 2009. Am Tag der Buchung der Gutschrift von € 224.943,68 hat der Kontostand am Konto 5306 - € 927,53 betragen (Kontoauszüge 5306).

Bis zur Buchung der strittigen Einlage sind auf dem Konto „9002 Privatentnahmen“ den Entnahmen von € 182.735,79 Einlagen von nur € 26.680,77 - davon € 16.000,00 für die Einlage eines Kfz – gegenüberstanden (Aufstellung „Konto 9002 Privatentnahmen“ aus Bp-Arbeitsbogen).

Die slowenische GmbH hat die Wertstellung mit 2. Jänner 2009 festgelegt (Bw. in der VB vom 17. Februar 2012, Pkt. 1.). Die Bank 1 bestätigte dem Bw. dass er. ab 31. Dezember 2008 über den Gutschriftsbetrag ohne Überziehungszinsen verfügen konnte (Schreiben der Bank 1 vom 25. März 2010 und vom 16. Februar 2012). Der Bw. hat für den Zeitraum vom 31. Dezember 2008 bis zum 8. Jänner 2009 den Erhalt von Gutschriftszinsen für die € 224.943,68 nicht nachgewiesen (aufgeworfene Frage des Finanzamtes in der Stellungnahme vom 24. April 2012, vom Bw. unbeantwortet gelassen). Die Rahmenvereinbarung des Kontos 5306 für die Jahre 2008 und 2009 hat der Bw. nicht bekannt gegeben (VB vom 19. März 2013). Er hat auch nicht seine Behauptung belegt, dass Fremdmittel bei Banken nicht zu bekommen gewesen wären (unstrittig).

#### **Der Bw. hatte zum 31. Dezember 2008 folgende Verbindlichkeiten (Bilanz 2008):**

|                                                                                                                |              |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| <b>Verbindlichkeiten gegenüber der Bank 2</b>                                                                  | € 79.239,00  |
| <b>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</b>                                                        | € 39.768,18  |
| <b>Sonstige Verbindlichkeiten (Finanzamt, Gemeinde, Lohn- und Gehaltsverrechnung, div. Verrechnungskonten)</b> | € 155.181,11 |

In den Steuererklärungen waren 2008 am Konto „9002 Privatentnahmen“ Privatentnahmen von € 182.750,59 und Privateinlagen von € 251.624,45 enthalten, im letztgenannten Betrag auch die € 224.943,68 (unstrittig). Diese Gutschrift hatte der Bw. in der Berechnung der Rücklage gemäß § 11a EStG 1988 in der Teilposition „Privateinlagen“ in Höhe von 84.089,56 erfasst (Berechnung Tz. 1 des Bp-Berichtes).

Im Mai 2009 hat der Bw. den Kundenstock an die GmbH verkauft. Die darauf entfallende Umsatzsteuer hat der Bw. nicht vom Konto 5306 beglichen (Kontoauszüge von 5306), sondern vom Konto bei der Bank 2 (Auszug des Kontos der Bank 2, vorgelegt am 11. April 2013). Per 30. Juni 2009 hat der Bw. sein Einzelunternehmen beendet (Gegenäußerung vom 30. Juli 2012, Pkt. 2.).

Der Bw. hat bis zur Betriebsaufgabe per 30. Juni 2009 vom Konto 5306 nur mtl. Mieten à € 200,00 und geringfügige andere betriebliche Beträge bzw. einen Betrag an die Sozialversicherung gezahlt. Ausgaben für Steuerberatung, Versicherung und Lohnaufwand gehen aus dem Konto 5306 nicht hervor (Kontoauszüge 5306).

Am 21., 23. und 26. Jänner 2009 führte der Bw. dem Konto 5306 in drei Teilbeträgen insgesamt € 140.000,00 zu, die aus einem Privatkredit der Bank 1 für den Ankauf einer privaten Liegenschaft stammten. Am 28. Jänner hat er vom Konto 5306 den Kaufpreis der privaten Liegenschaft von € 200.000,00 abgebucht (unstrittig).

### ***Rechtliche Beurteilung:***

Einlagen sind gemäß § **6 Z. 5 erster Satz EStG 1988** mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen.

Natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können gemäß § **11a 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.

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 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. Die Nachversteuerung hat mit dem Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung zu erfolgen. Der Nachversteuerungsbetrag erhöht nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte.

Wie den hier Materialien zu § 11a EStG 1988, EIRV 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.

Die Einlage wird insbesondere dann betriebsnotwendig sein, wenn sie Fremdkapitalersatz darstellt, wie z. B. 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 insbesondere 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.

Der VwGH hat in seinem **Erkenntnis vom 24.06.2010, 2007/15/0261**, ausgeführt, dass die Betriebsnotwendigkeit einer Einlage insbesondere auch dann vorliegt, wenn die Einlage konkrete Investitionen oder Aufwendungen deckt oder eine drohende Insolvenz abwendet. Damit sind aber andere Fälle von im betrieblichen Interesse gelegenen Einlagen in das Betriebsvermögen nicht ausgeschlossen. Dass Einlagen zur Abdeckung eines betrieblichen Fremdwährungskredits als betriebsnotwendig iSd § 11a Abs. 1 EStG 1988 qualifiziert werden, vermochte der VwGH nicht als rechtswidrig zu erkennen, und zwar auch dann nicht, wenn noch keine Verpflichtung, sondern bloß die Möglichkeit der Tilgung des

Fremdwährungskredites bestanden hat. Im Übrigen hat die vorzeitige Tilgung des Fremdwährungskredites der Realisierung eines Kursgewinnes gedient.

Weiters würden die zum EStG 1972 getroffenen Aussagen im Erkenntnis vom 26.04.2000, 99/14/0249, auch für das EStG 1988 gelten, wonach bei Berechnung der Mehrentnahmen iSd § 11 Abs. 6 EStG 1972 Einlagen und Entnahmen gegeneinander aufzurechnen seien, wenn im selben Wirtschaftsjahr sowohl Entnahmen als auch Einlagen getätigt würden, es sei denn, dass eine Einlage nur kurze Zeit um den Bilanzstichtag im Betrieb verbleibe und darin eine Umgehungshandlung zu erblicken sei.

Vorweg ist festzuhalten, dass angesichts der Wertstellung durch die slowenische Bank mit 2. Jänner 2009 die Bestätigungsschreiben der Bank 1 auch den Charakter von Gefälligkeitsschreiben vermuten lassen, weil auf der einen Seite die „begünstigenden“ Voraussetzungen bestätigt werden, auf der anderen Seite aber die Konditionen des Kontos bzw. ein Nachweis für den Erhalt von Gutschriftzinsen für den Zeitraum 31.12.2008 bis 08.01.2009 nicht bekannt gegeben wurden. Angesichts der Bestätigung, dass der Bw. über die rd. € 224.000,00 schon vor dem 08.01.2009 ohne Verzugszinsen verfügen konnte, und mangels anderer gegenteiliger Anhaltspunkte geht der UFS jedoch von der uneingeschränkten Verfügbarkeit des Betrages per 31.12.2008 durch den Bw. aus.

Vorauszuschicken ist, dass der Bw. in der Wahl, Geldmittel dem Betrieb als (betriebsnotwendige) Einlage zuzuführen, frei ist. Wäre jedoch grundsätzlich jede Einlage eine betriebsnotwendige des § 11a EStG 1988, hätte es einer entsprechenden Einschränkung in der Formulierung im § 11a EStG 1988 - „betriebsnotwendig“ - nicht bedurft.

Am 31. Dezember 2008 wurden die € 224.943,68 am Konto 5306 gutgeschrieben. Welches „Schicksal“ dieser Betrag bzw. einzelne Teilbeträge hinsichtlich der „Betriebsnotwendigkeit“ teilen, lässt sich aber erst sagen, wenn diese Beträge „verwendet“ werden.

Das Gesetz geht vom „Wirtschaftsjahr“ als maßgeblichen „Beobachtungszeitraum“ aus. 2008 stehen - bezogen auf die Teilposition „Privatentnahmen und –einlagen“ - den Privatentnahmen von € 182.750,59 Privateinlagen von € 251.624,45 gegenüber. Bis zur Buchung der strittigen Gutschrift am 31. Dezember 2008 von € 224.943,68 haben die Privateinlagen nur € 26.680,77 betragen, wovon € 16.000,00 auf die Einlage eines Kfz entfielen. Unter Außerachtlassen der strittigen Gutschrift tätigte der Bw. im Jahr 2008 nicht unbeträchtliche Privatentnahmen. Auch die übrigen Positionen des Kapitalkontos sprechen nicht dafür, dass der Bw. – gerechnet ohne Einlage - mehr in den Betrieb einlegte, als er entnommen hat. Dem Finanzamt kann daher aus der Sicht des Jahres 2008 nicht entgegengetreten werden, wenn es die Auffassung vertritt, die strittige Einlage hätte zum

Ausgleich von den 2008 getätigten Entnahmen gedient; dies insbesondere auch deshalb, weil der Bw. die behaupteten Maßnahmen zum Ersatz von Fremdkapital nicht „aktiv“ setzte und auch keinen konkreten Kapitalbedarf angab. Dem Erfordernis des Fremdkapitalersatzes entspricht im Jahr 2008 lediglich die Abdeckung des per 31.12.2008 bestehenden Minussaldos am Konto 5306 von € 927,53 und ist daher dieser Teilbetrag eine „betriebsnotwendige Einlage“.

Die Betriebsnotwendigkeit erfordert nicht, dass der Bw. seinen Rahmen an Fremdmittel ausgeschöpft hat. Im vorliegenden Fall hat der Bw. für das Konto 5306 für die Jahre 2008 und 2009 die Rahmenbedingungen nicht bekannt gegeben. Er hat auch sonst in keiner Weise seine eigene Behauptung nachgewiesen, dass für den Betrieb keine Fremdmittel mehr zu bekommen gewesen wären. Diese Behauptung erweist sich insbesondere angesichts des Umstandes, dass der Bw. auf der anderen Seite sehr wohl Geld für den Ankauf einer privaten Liegenschaft von der Bank 1 (!) erhalten hat, für den UFS als nicht nachvollziehbar.

Der Bw. beruft sich nun darauf, die Einlage zur Stärkung des Eigenkapitals über die Sechsmonats-Frist im Betrieb gelassen zu haben. Er gibt an, das Geld für die Abdeckung betrieblicher Verbindlichkeiten (im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe) benötigt zu haben.

Festzuhalten ist, dass der Bw. den Betrieb per 30. Juni 2009 aufgegeben hat. Betrachtet man nun seine unterschiedlichen Vorbringen im Berufungsverfahren, wofür er den Einlagenbetrag „verwendet“ haben soll, so zeigt sich folgendes Bild:

Ausgehend von den Vorgängen am Konto 5306, auf dem der Bw. die „betrieblichen Beträge“ – hier gelb markiert – kennzeichnete, darf auf die einzelnen Vorbringen des Bw. zur Verwendung des strittigen Einlagenbetrages eingegangen werden. Bis zum 30. 6. 2009 - dem Tag der Beendigung des Betriebes - gab es folgende Buchungen:

#### **Auszug aus Konto 5306:**

| Kontostand<br>zum 1. 1.<br>2009 |                    | 223.643,00   |             |            |            |
|---------------------------------|--------------------|--------------|-------------|------------|------------|
| Datum                           |                    | Gutschriften | Betrieblich | Privat     | Saldo kum. |
| 02.01.                          | Miete              |              | 200,00      |            | 223.443,00 |
| 21.01.                          | Drahtauftrag       | 50.000,00    |             |            | 273.443,00 |
| 23.01.                          | Bekannt            | 50.000,00    |             |            | 323.443,00 |
| 26.01.                          | Bekannt            | 40.000,00    |             |            | 363.443,00 |
| 28.01.                          | Gem. Kundenauftrag |              |             | 200.000,00 | 163.443,00 |
| 30.01.                          | Kartenentgelt      |              |             | 22,44      | 163.420,56 |
| 02.02.                          | Miete              |              | 200,00      |            | 163.220,56 |
| 06.02.                          | Bar, Karte         |              |             | 6.000,00   | 157.220,56 |

|                                |                            |            |           |            |            |
|--------------------------------|----------------------------|------------|-----------|------------|------------|
| 17.02.                         | Überweisungsbeleg          |            |           | 176,34     | 157.044,22 |
| 17.02.                         | Nummer angeführt           |            |           | 611,33     | 156.432,89 |
| 17.02.                         | Nummer angeführt           |            |           | 288,16     | 156.144,73 |
| 17.02.                         | Nummer angeführt           |            | 3.566,37  |            | 152.578,36 |
|                                | Nummer angeführt           |            |           | 20.150,47  | 132.427,89 |
| 26.02.                         | Gutschrift                 | 88,60      |           |            | 132.516,49 |
| 02.03.                         | Miete                      |            | 200,00    |            | 132.316,49 |
|                                |                            |            |           | 0,75       |            |
|                                |                            |            |           | 1,50       |            |
|                                |                            |            |           | 3,60       |            |
|                                |                            | 105,90     |           |            | 132.316,49 |
|                                |                            |            |           |            | 132.422,39 |
| 31.03.                         | Entgelt Kontoführung       |            | 22,00     |            |            |
| 31.03.                         | Buchungsentgelt            |            |           | 22,20      |            |
| 31.03.                         | Kapitalertragsteuer        |            |           | 26,48      | 132.351,71 |
| 01.04.                         | Miete                      |            | 200,00    |            |            |
| 06.04.                         | Bar, Rückzahlung<br>Bank 2 |            | 10.000,00 |            | 122.151,71 |
| 04.05.                         | Miete                      |            | 200,00    |            | 121.951,71 |
| 05.05.                         | Bar                        |            |           | 5.000,00   | 116.951,71 |
|                                | Maestro Abr.               |            |           | 206,05     | 116.745,66 |
| 20.05.                         | Bar                        |            |           | 5.000,00   | 111.745,66 |
| 28.05.                         | Jagdpatchzins 2008         | 24,00      |           |            | 111.769,66 |
| 02.06.                         | Miete                      |            | 200,00    |            | 111.569,66 |
| 30.06.                         | Mastercard Abr.            |            |           | 1.102,16   | 110.467,50 |
|                                | Buchungsentgelt            |            |           | 13,14      |            |
|                                | Kapitalertragsteuer        |            |           | 14,40      |            |
|                                | Entgelt Kontoführung       |            |           | 22,00      | 110.417,96 |
|                                | 103                        | 57,60      |           |            | 110.475,56 |
| <b>Summe bis<br/>30.6.2009</b> |                            | 363.919,10 | 14.788,37 | 238.661,02 |            |

**zu den Verbindlichkeiten zum 31.12.2008:**

Laut Bilanz hatte der Bw. Verbindlichkeiten gegenüber Banken von € 79.239,00, aus Lieferungen und Leistungen von € 39.768,18 und sonstige Verbindlichkeiten von € 155.181,11. Das Geld zur Begleichung war nunmehr durch die Einlage zumindest für eine Abdeckung des Großteils der Verbindlichkeiten vorhanden, jedoch beglich der Bw. sie nicht.

**zur Behebung vom 6. April 2009, € 10.000,00:**

Der Bw. hat trotz Aufforderung keinen Nachweis erbracht, dass er dieses bar behobene Geld zur Begleichung von Betriebsausgaben am betrieblichen Konto der Bank 2 verwendet hätte. Die € 10.000,00 sind daher der privaten Sphäre zuzurechnen.

**zur Begleichung der im Vorhalt vom 13. März 2012 angeführten Beträge:**

|    |                                                                    |
|----|--------------------------------------------------------------------|
| a. | Begleichung des Saldos am Konto der Bank 2, Nr. 4972, € 50.175,00: |
|----|--------------------------------------------------------------------|

|    |                                                                                                                                                                               |
|----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|    | Die Begleichung bis zum 30. Juni 2009 hat der Bw. nicht nachgewiesen.                                                                                                         |
| b. | SVGW, € 10.669,11:<br>An die Sozialversicherung wurden nur € 3.566,37 am 17. Februar 2009 überwiesen.                                                                         |
| c. | Umsatzsteuer 5/2009, € 27.906,75:<br>Diese wurde vom Konto der Bank 2 bezahlt.                                                                                                |
| d. | Steuerberatung, € 1.980,00, Strom, Lager € 54,00, Versicherung € 413,84,<br>Lohnaufwand € 17.964,00:<br>Die Begleichung dieser Beträge ist dem Konto 5306 nicht zu entnehmen. |
| e. | Miete, € 2.400,00:<br>Diesbezüglich sind sechs Buchungen à € 200,00, zusammen also € 1.200,00,<br>ausgewiesen.                                                                |
| f. | Kontoführung, € 22,00:<br>Dieser Aufwand wurde am 31. März 2009 abgebucht.                                                                                                    |

An „betrieblichen Zahlungen“ sind vom Konto 5306 bis zum 30. Juni 2009 € 4.788,37 geleistet worden.

***zur Gutschrift am Konto 5306, € 105.978,56:***

Dieser Eingang stammt aus einer Ausschüttung einer slowenischen Gesellschaft. Laut Bw. hätte er damit in weiterer Folge betriebliche Zahlungen gedeckt. Abgesehen davon, dass dieses Vorbringen nicht nachgewiesen ist, ist darin eine Begründung für die Betriebsnotwendigkeit der strittigen Einlage nicht nachvollziehbar.

***zur Überweisung am 10. November 2009 von € 65.000,00 aufs Konto der Bank 2:***

Die diesbezügliche Überweisung in Höhe von € 65.000,00 an die Bank 2 erfolgte nach Beendigung des Einzelunternehmens. Es ist angesichts des Umstandes, dass der Bw. die zum 31.12.2008 bestehenden Verbindlichkeiten mit der strittigen Einlage nicht abdeckte, sondern einen nicht unbeträchtlichen Teil für private Zwecke verwendete, nicht mehr nachvollziehbar bzw. weit her geholt, die Betriebsnotwendigkeit der Einlage zum 31. Dezember 2008 für 2008 mit einem Vorgang am 6. November 2009 zu begründen.

***zum Kauf einer Privatliegenschaft im Jänner 2009, Zuführung von € 140.000,00, Abbuchung von € 200.000,00:***

Der erste „große“ Vorgang im Jänner 2009 war ein rein privater.

Der UFS hat in seiner Entscheidung vom **23. 4. 2009, GZ. RV/0138-K/07**, ausgesprochen, dass eine Einlage keine „betriebsnotwendige“ ist, wenn ihre Mittel aus Fremdkapital stammen. Legt man dies auf den vorliegenden Fall um, so haben die im Jänner 2009 dem Konto 5306 zugeführten € 140.000,00 nicht der Stärkung des Betriebskapitals des Jahres 2009 gedient, weil sie Fremdkapital waren.

Lässt man hier diese das Eigenkapital des Betriebes in keiner Weise stärkenden € 140.000,00 außer Ansatz, weil ein Kredit „dahintersteht“, so hat der Bw. letztendlich bereits im Jänner

2009 mit der Anschaffung der Privatliegenschaft € 200.000,00 dem Eigenkapital des Betriebes „entzogen“. Auch nach diesem Vorgang hat der Bw. weitere Privatentnahmen vom Konto 5306 getätigt, die die noch von der gutgeschriebenen Einlage „verbleibenden“ € 24.943,68 jedenfalls bis zur Beendigung des Betriebes „aufgezehrt“ haben. Die privaten Vorgänge im ersten Halbjahr 2009 haben laut Bw. € 238.661,02 zuzüglich der € 10.000,00 vom 6. April 2009, also € 248.661,02 ausgemacht.

***zur Notwendigkeit, Aufwendungen im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe zu decken:***

In der Entscheidung **vom 23. 4. 2009, GZ. RV/0138-K/07**, hat der UFS die Ansicht vertreten, dass eine vom Finanzamt rückgezahlte Gutschrift als Vorsteuern keine „betriebsnotwendige Einlage“ war, wenn sie nur als „Polster“ für Zahlungen im Zusammenhang mit der Vermietung bestimmt war und die Verwendung des Gutschriftsbetrages für betriebliche Zwecke nicht nachgewiesen war. Demzufolge vermögen die vom Bw. allgemein gehaltenen Ausführungen in die Richtung, dass er das Geld für die (Abwicklung der) - seinen Angaben nach allerdings zum Bilanzstichtag noch nicht vorhersehbaren - Betriebsaufgabe benötigt hätte, die Betriebsnotwendigkeit der Einlage des Jahres 2008 nicht zu begründen.

***Zusammenfassend ist nun Folgendes festzuhalten:***

Angesichts des Umstandes, dass am Konto „Privatentnahmen“ des Bw. bis zur Buchung der strittigen Einlage den Entnahmen von € 182.735,79 Einlagen von nur € 26.680,77 (inkl. Einlage Kfz) gegenüberstanden und der Bw. in weiterer Folge den strittigen Einlagenbetrag für private Ausgaben in nicht unbeträchtlichem Ausmaß verwendete, kommt der UFS zu dem Schluss, dass die Einlage von € 224.943,68 dem Ausgleich der im Jahr 2008 getätigten Entnahmen diene. Nur ein sehr geringer Teil kam erst im Jahr 2009 dem betrieblichen Bereich zugute, dies, obwohl zum Bilanzstichtag hinreichend tilgbare Verbindlichkeiten bestanden haben. Beim vorliegenden Sachverhalt kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Bw. nach der Einlage sechs Monate hindurch keine oder nur unwesentliche Entnahmen tätigte. Die Vorgänge auf dem Konto 5306 zeigen ein deutlich anderes Bild.

Dem Bw. wäre es unbenommen geblieben, die Einlage ehestmöglich für die von ihm behaupteten Zwecke zu verwenden. Anders als im Erkenntnis des VwGH vom 24.06.2010, 2007/15/0261, in dem der Bf. Gutschriften aus Einkommensteuer(vorauszahlungen) mit Umsatzsteuerzahlungen verrechnete bzw. das Geld zur Rückzahlung eines Fremdwährungskredites im selben Jahr verwendete, hat hier der Bw. mit Ausnahme der Abdeckung des Minussaldos am Konto 5306 keinerlei Handlungen gesetzt, die auf einen

möglichst raschen Fremdkapitalersatz gerichtet gewesen wären. Angesichts der folgenden privaten Vorgänge kann auch nicht von einer Stärkung des Eigenkapitals über einen längeren Zeitraum gesprochen werden.

Nach all dem Gesagten war die Betriebsnotwendigkeit hinsichtlich eines Teilbetrages von € 927,53 zu bejahen, im Übrigen war das Begehren als unbegründet abzuweisen. Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben.

Der Nachversteuerungsbetrag ist insoweit abzuändern, als dass nunmehr aus 2006 € 21.038,21 (€ 21.965,74 laut angefochtenem Bescheid abzüglich € 927,53 laut Berufungsentscheidung) der Nachversteuerung zu unterziehen sind.

Die Nachversteuerung gemäß § 11a laut Berufungsentscheidung beträgt (alle Beträge in €):

|                       |           |        |           |
|-----------------------|-----------|--------|-----------|
| Nachversteuerung 2004 | 61.256,17 | 22,51% | 13.788,76 |
| Nachversteuerung 2005 | 52.428,87 | 22,80% | 11.953,78 |
| Nachversteuerung 2006 | 21.038,21 | 23,49% | 4.941,88  |
|                       |           |        | 30.684,42 |

Beilagen: 1 Berechnungsblatt

Kontoauszüge des Kontos 5306

Aufstellung „Konto 9002 Privatentnahmen“ aus Bp-Arbeitsbogen

Klagenfurt am Wörthersee, am 21. Juni 2013