

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ingrid Enengel in der Beschwerdesache Bf., X-Weg, X., vertreten durch Mag. Claudia Höbinger, Anton Linder-Weg 2, 9900 Lienz gegen den Bescheid des FA Klagenfurt vom 09.10.2012, betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2011 bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Der Beschwerdeführer (Bf.) hatte in den Vorjahren bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb eine Rücklage für nicht entnommenen Gewinn gemäß § 11a EStG 1988 geltend gemacht.

In der **EINKOMMENSTEUERERKLÄRUNG 2011** war der Bf., ausgehend vom Kapital per 1.01.2011 von € 1,057.466,75 und Privatentnahmen von 561.035,47 und dem Jahresgewinn von € 579.000,--, zu einem Eigenkapitalanstieg für 2011 von € 17.964,53 gelangt. Am 28.12.2011 hat der Bf. um € 75.000,-- Wertpapiere erworben. Die Zahlung für den Wertpapierankauf von € 75.154,84 hat der Bf. vom Girokonto am 28.12.2011 beglichen. Am 29.12.2011 hat auf dem Girokonto eine Bareinzahlung von € 75.000,-- getätigt.

Im Zuge der Ermittlungen des Finanzamts gab der Bf. in der **Vorhaltsbeantwortung vom 18.09.2012** an, dass die hier strittige Einlage vom 29.12.2011 in Höhe von € 75.000,-- betriebsnotwendig gewesen sei, da das Girokonto am 28.12.2011 lediglich einen Guthabensaldo von € 15.709,-- ausgewiesen habe. Für dieses Konto gebe es keinen Überziehungsrahmen. Um den Zahlungsverpflichtungen überhaupt nachkommen zu können, sei es betriebsnotwendig, dass das Girokonto, über welches der gesamte Zahlungsverkehr für Wareneinkauf, Personalaufwand und die laufenden Betriebskosten mit rd. € 5 Mio. brutto pro Jahr erfolge, ein ausreichendes Guthaben aufweise.

Im **EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2011** hielt das Finanzamt fest, dass der Bf. mit Buchungsdatum 29.12.2011 - also kurz vor dem Bilanzstichtag - eine Privateinlage

in Höhe von € 75.000,-- zum Zwecke des Ankaufs von Wertpapieren getätigt habe. Am 16.01.2012 - also nur zweieinhalb Wochen später – habe er wiederum € 75.000,-- entnommen. Das Konto "Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten" habe per 31.12.2011 einen Saldo von € 613.582,69 aufgewiesen. Dass Teile dieses Guthabens auf gebundene Kapitalsparbücher und dergleichen "geparkt" worden seien und eine Verwendung zum Verlust günstigerer Sparkonditionen geführt hätte, könne nicht dazu führen, dass die kurzfristige Bereitstellung privaten Kapitals den Charakter einer Fremdkapital vermeidenden betriebsnotwendigen Einlage erhalte.

Ausgehend von einem für § 11a EStG 1988 maßgeblichen Gewinn von € 564.963,56 abzüglich des Saldos von Entnahmen und Einlagen für 2011 von € 561.035,47 und abzüglich der nicht als betriebsnotwendig anerkannten Einlage von € 75.000,-- gelangte das Finanzamt zu einem Eigenkapitalabfall und damit zu einem gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 nachzuversteuernden Betrag von € 71.071,91.

In der Berufung - nunmehr **BESCHWERDE** - beantragte der Bf., die Einlage in Höhe von € 75.000,-- als betriebsnotwendig zur Vermeidung der Aufnahme von kostenintensivem Fremdkapital anzuerkennen. Am 28.12.2011 seien auch keine anderen liquiden Mittel vorhanden gewesen. Langfristig gebundene Sparbucheinlagen seien keine liquiden Mittel. Da die nicht entnommenen Gewinne zur Eigenkapitalstärkung für sieben Jahre dem Betrieb dienen müssen und somit ein langfristiges Vermögen darstellen würden, sei es aus wirtschaftlichen Gründen unabdingbar, dieses Kapital auch langfristig anzulegen. Die Finanzverwaltung könne nicht vorschreiben, dass langfristig gebundenes Vermögen zur Vermeidung der Fremdkapitalfinanzierung aufgelöst werden müsse.

Wenn im nächsten Jahr nach dem 15. des Monats nach Begleichung der monatlichen Lieferantenrechnungen und der wesentlichen laufenden Verbindlichkeiten wieder laufende Entnahmen getätigt würden, könne nicht der Einlage im Vorjahr die Fremdkapitalvermeidung abgesprochen werden. Die Sachverhalte der Fremdkapitalvermeidung und jene einer späteren Privatentnahme könnten nicht in einem Zusammenhang betrachtet werden, diese seien gesondert zu beurteilen. Wenn ca. drei Wochen später wieder genügend liquide Mittel zur Verfügung stehen, könne dies nicht dazu führen, dass für die Fremdkapitalvermeidung die Privateinlage nicht als betriebsnotwendige anerkannt werde.

Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS - nunmehr BFG - zur Entscheidung vor. Den **VORHALT des BFG vom 7.02. 2014** beantwortete der Bf. mit **VORHALTSBEANTWORTUNG vom 24.03. 2014**. Der Bf. legte die Kontoauszüge des maßgeblichen Kontos für den Zeitraum 1.12.2011 bis 31.01.2012 vor. Die € 75.000,-- für die Einlage habe der Bf. von einem privaten Sparbuch entnommen und auf das Girokonto eingelegt. Die diesbezüglich angeforderte Unterlage über die Herkunft der Geldmittel brachte der Bf. nicht bei.

In den Monaten Dezember 2011 und Jänner 2012 habe es nur am 16.01.2012 die private Buchung von € 75.000,-- gegeben. Monatlich würden € 385.000,-- für Betriebsmittel, für

den Wareneinkauf, den Personalaufwand und die sonstigen betrieblichen Aufwendungen benötigt. Der Zahlungsverkehr erfolge im Wesentlichen über Bankeinzug. Daher sei es notwendig, immer über ein ausreichendes Guthaben am Bankkonto zu verfügen. Bei einer Unterdeckung würden die Bankeinzüge abgelehnt, was unangenehme Folgen habe, z. B. Verlust des Skontos, schlechte Bonitätseinstufung bei den Lieferanten, etc.

Zur Bitte, nachzuweisen, dass und wofür keine ausreichenden liquiden Mittel vorhanden gewesen seien, legte der Bf. Sparbuchauszüge vor. Eine vorzeitige Auflösung führe zum Verlust der Sondervereinbarungen und zu erheblichen Ertragseinbußen.

Im Auszug für das **SPAR BUCH mit der End- Nr. 4000 0** (auch "Buch I") war per 31.12.2011 ein Stand von € 493.940,15 ausgewiesen. Ab 1.01.2012 war ein Zinssatz von 2,5% vereinbart, ab 31.01.2012 2,625%, ab 25.09.2012 1,5% und ab 8.10.2012 1,75%.

Im Auszug für das **SPARBUCH mit der End- Nr. 20000** (auch "Buch II") ist per 12.04.2011 festgehalten:

„Identifikation erfolgt: Typ 2. Auszahlung nur an identifizierte Kunden erlaubt. Jede Einzahlung ist auf 6 Monate gebunden, danach automatische Wiederverlängerung auf 6 Monate.“

Ab 12.04.2011 betrug der Zinssatz 2,375%, ab 1.07.2011 2,42%. Per 13.04.2011 betrug der Einlagenstand 21.500,65, per 31.12.2011 € 21.778,15.

Im beigelegten **SCHREIBEN vom 18.09.2012 bestätigte die BANK**, dass das Girokonto seit 29.03.2010 ohne Überziehungsrahmen geführt werde und das Konto im Buchungsjahr 2011 zu keiner Zeit einen negativen Saldo ausgewiesen habe.

In den **Kontoauszügen des Girokontos für Dezember 2011 und Jänner 2012** ist Folgendes festgehalten:

		darin enthalten	
26.12.2011	75.048,04		
Belastungen	- 1.324,49		
Gutschriften	818,83		
27.12.2011	74.542,38		
Belastungen	- 78.792,43	- 75.154,84	Belastung aus Wertpapierkauf
Gutschriften	20.019,60		
28.12.2011	15.769,55		
Belastungen	- 5.892,90		
Gutschriften	96.424,40	75.000,--	Gutschrift, "Einlage"
29.12.2011	106.301,05		
Belastungen	- 32.701,95		

Gutschriften	1.782,36		
30.12.2011	75.381,46		
Belastungen	- 847,70		
Gutschriften	249,42		
31.12.2011	74.783,18		
Belastungen	- 8.549,72		
Gutschriften	2.636,59		
02.01.2012	68.870,05		
Belastungen	- 8.944,39		
Gutschriften	2.283,38		
03.01.2012	62.209,04		
Belastungen	- 3.351,14		
Gutschriften	21.463,76		
04.01.2012	80.321,66		
Belastungen	- 21.282,16		
Gutschriften	26.749,18		
05.01.2012	85.788,68		
Belastungen	- 9.928,64		
Gutschriften	6.011,61		
09.01.2012	81.871,65		
Belastungen	- 5.189,57		
Gutschriften	233.680,64		
10.01.2012	310.362,72		
Belastungen	- 3.609,01		
Gutschriften	1.810,53		
11.01.2012	308.564,24		
Belastungen	- 4.229,15		
Gutschriften	11.106,65		
12.01.2012	315.441,74		
Belastungen	- 1.094,64		

Gutschriften	32.678,65		
13.01.2012	347.025,75		
Belastungen	- 88.578,53	- 75.000,--	Abbuchung, "Überweisung privat"
Gutschriften	6.400,57		
16.01.2012	264.847,79		
Belastungen	- 200.324,72		
Gutschriften	6.161,83		
17.01.2012	70.684,90		
Belastungen	- 1.825,94		
Gutschriften	5.152,36		
18.01.2012	74.011,32		
Belastungen	- 17.721,31		
Gutschriften	1.034,59		
19.01.2012	57.324,60		
Belastungen	- 15.614,48		
Gutschriften	27.466,88		
20.01.2012	69.177,--		
Belastungen	- 2.106,86		
Gutschriften	6.923,80		
23.01.2012	73.993,94		
Belastungen	- 3.120,01		
Gutschriften	6.252,62		
24.01.2012	77.126,55		
Belastungen	- 5.552,01		
Gutschriften	5.753,94		
24.01.2012	77.328,48		
Belastungen	- 3.878,59		
Gutschriften	1.086,03		
25.01.2012	74.535,92		

Belastungen	- 6.229,52		
Gutschriften	751,03		
27.01.2012	69.057,43		
Belastungen	- 17.735,55		
Gutschriften	30.861,22		
30.01.2012	82.183,10		
Belastungen	- 961,94		
Gutschriften	4.168,76		
31.01.2012	85.389,92		

In seiner **STELLUNGNAHME vom 23.05.2014** führte das Finanzamt aus, dass das Girokonto mit den Kosten für den Wertpapierkauf in Höhe von € 75.154,84 bereits am 28.12.2011 belastet worden sei. Der Kontostand per Ende 28.12.2011 habe € 15.769,-- betragen. Ohne die strittige Einlage habe der Bf. am 31.12.2011 über Eigenmittel von € 538.582,69 verfügt. Neben den beiden Sparbüchern "Buch I und II" von zusammen € 515.718,30 und dem Girokonto habe der Bf. daher noch über Geldmittel in Höhe von ca. € 23.000,-- verfügt. Eine Notwendigkeit, dem Betrieb am 29.12.2011 zusätzlich mit € 75.000,-- an Eigenmittel auszustatten, sei daher nicht gegeben gewesen. Die Begründung des Bf. für die Betriebsnotwendigkeit überzeuge nicht.

Aus der Kopie sei nicht ersichtlich, dass für das Sparbuch "Buch I" eine zeitliche Bindung vereinbart worden sei. Was einer Verwendung der laut Bilanz noch fehlenden € 23.000,-- zur Auffüllung des Girokontos entgegengestanden sei, sei bisher nicht bekannt gegeben worden.

Die 6-monatige Bindungsfrist als Voraussetzung für die höhere Verzinsung schränke die Verfügungsmöglichkeit über das Sparguthaben nicht ein, wie der Bf. selbst einräumt. Liquide Betriebsmittel seien ja gerade da, um im Bedarfsfall auf sie zugreifen zu können. Eine Behebung vor Ablauf der immer wieder neu zu laufen beginnende 6-Monats-Frist führe lediglich dazu, dass für den vorzeitig behobenen Betrag - und nur für diesen - eine geringere als die vereinbarte Verzinsung zum Tragen komme.

Das Vorbringen, eine vorzeitige Behebung (zur Erhöhung des Guthabens am Girokonto) hätte zu "erheblichen Ertragseinbußen geführt" sei daher nicht nachvollziehbar. Bei Behebung des gesamten Betrages vom Sparbuch „Buch I" Ende 2011 hätte der Minderbetrag an Zinsen keine € 100,-- betragen.

Aus den vorgelegten Kontoauszügen sei nicht ersichtlich, dass das Girokonto ohne die strittige Einlage vom 31.12.2011 bis 3.01.2012 im Minus gewesen wäre, ohne zwar mit maximal € 12.800,--. Sollte es wirklich so sein, dass einem Kunden mit der Bonität des

Bf. von der Bank die Möglichkeit, das Geschäftskonto zu überziehen, nicht eingeräumt gewesen wäre, so hätte der Bf. die Möglichkeit, von den Sparbüchern oder aus der Kassa die zur Verhinderung eines Minussaldos notwendigen Mittel zeitgerecht auf das Girokonto zu überweisen. Mache der Bf. von dieser Möglichkeit wegen eines nicht ins Gewicht fallenden Zinsverlustes nicht Gebrauch und tätige er stattdessen kurz vor Jahresende eine Geldeinlage, die bereits 18 Tage später wieder entnommen werde, so handle es sich bei dieser Einlage um keine Betriebsnotwendige im Sinne des § 11a EStG. Es liege vielmehr eine Einlage vor, die allein dazu dienen sollte, die Nachversteuerung eines nicht entnommenen Gewinnes zu vermeiden.

In der **GEGENÄUSSERUNG vom 25.06.2014** brachte der Bf. einen Beleg bei; dieser sollte dokumentieren, dass auch am Sparbuch "Buch I" eine 6-Monats-Bindung gelte. Liquide Mittel seien Barmittel und kurzfristig gebundene Bankguthaben bis maximal 3 Monate. Daher seien die Sparguthaben keine liquiden Mittel. Der Amtsvertreter stelle fest, dass ohne die Einlage das Bankkonto einen Minussaldo ausgewiesen hätte. Die persönliche Meinung des Amtsvertreters, dass der Bf. ein Kunde mit guter Bonität das Bankkonto überziehen hätte können und daher die Einlage nicht notwendig gewesen wäre, sei für das Rechtsverfahren nicht relevant. Das Girokonto habe keinen Überziehungsrahmen, es sei auch noch nie überzogen worden. Die Bank habe im Schreiben vom 18.09.2012 auch darauf hingewiesen, dass es für die Einräumung eines Überziehungsrahmens einer Kreditvereinbarung bedarf. Aufgrund von Basel und II könne eine Bank heute keinen formlosen Kredit mehr gewähren.

Das Kassaguthaben stamme aus dem Wechselgeld von zwei Betrieben und den Einnahmen vom 30.12. und 31.12.2011 und hätte somit am 31.12.2011 (Samstag) nicht zeitgerecht eingezahlt werden können. Der Großteil der monatlichen Belastungen von € 385.000,-- würde in Form von Bankeinzügen geschehen, für die es unterschiedliche Vereinbarungen gebe. Daher sei der Bf. immer darauf bedacht gewesen, dass das Bankkonto über ausreichende Mittel verfüge. Die Entnahme am 16.01. 2012 sei erfolgt, nachdem die Rezeptabrechnung eingegangen und alle Lieferanten monatlich abgerechnet worden seien. Das Girokonto habe wieder über ein ausreichendes Guthaben verfügt. Die Entnahme sei keine Rückzahlung der im Dezember getätigten Entnahme, sondern eine laufende Privatentnahme. Privatentnahmen würden vom Bf. immer dann getätigt, wenn sichergestellt sei, dass der Betrieb längerfristig über ausreichende liquide Mittel verfüge.

Das Finanzamt blieb bei seiner bisherigen Ansicht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. die dort festgehaltene Unstrittigkeit:

Der Bf. hat am 28.12.2011 für den Ankauf von Wertpapieren € 75.154,84 vom Girokonto beglichen. Am 29.12.2011 hat er dem Girokonto mit einer Bareinzahlung € 75.000,--

zugeführt. Am 16.01.2012 hat der Bf. € 75.000,-- vom Girokonto auf ein privates Konto überwiesen (Kontoauszüge, unstrittig).

Den Auszug des Sparbuchs, von dem die € 75.000,-- stammen sollen, hat der Bf. nicht beigebracht (Vorhaltsbeantwortung vom 24.03.2014).

Der Bf. hat Kopien der Sparbücher "Buch I" und "Buch II" vorgelegt, in denen bestimmte Zinssätze ab einem bestimmten Tag ausgewiesen waren. Beim "Buch I und II" bestand für jede Einzahlung eine Bindung von sechs Monaten und wurde mit jeder Einzahlung automatisch die Bindung um sechs Monate verlängert. Der Stand der Einlagen hat auf den beiden Sparbüchern per 31.12.2011 hat zusammen € 515.780,13 ausgemacht (Sparbuchauszüge, Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 24.03.2014).

Das Girokonto hat während des gesamten Jahres 2011 keinen Minussaldo ausgewiesen. Für 2011 war für das Girokonto kein Überziehungsrahmen mit der Bank vereinbart (Schreiben der Bank vom 18.09.2012, Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 24.03.2014). Per 28.12.2011 hatte das Girokonto einen Stand von € 15.769,55 und per 31.12.2011 von € 74.783,18 (vorgelegte Kontoauszüge, Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 24.03.2014).

Aus den Sparguthaben und dem Girokonto hatte der Bf. zum 31.12.2011 € 590.501,48. In der Bilanz wies er per 31.12.2011 unter "Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten" per 31.12.2011 € 613.582,69 aus. Bezüglich des zwischen diesen beiden Summen verbleibenden Differenzbetrages von rd. 23.000,-- brachte er nur vor, dass die Tages-Einnahmen beider Betriebe vom 30. (Freitag) und 31. (Samstag) 12.2011 nicht rechtzeitig zur Bank haben gebracht werden können. Entsprechende Nachweise brachte er nicht bei, auch gab er die Höhe der Tages-Einnahmen nicht bekannt. Sonstige Beschränkungen und Hindernisse der Verfügungsmöglichkeit über die rd. € 23.000,-- behauptete er nicht (Schriftwechsel im Beschwerdeverfahren).

Rechtliche Beurteilung:

Natürliche Personen, die den Gewinn 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,-- 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.

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.

Der Begriff der **betriebsnotwendigen Einlagen** ist in § 11a EStG 1988 nicht umschrieben und insoweit unklar (vgl. Doralt/Heinrich, EStG12, § 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, § 11a EStG 1988 Tz 3).

Nach Ansicht des VwGH 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 (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 24. 6. 2010, 2007/15/0261). Dem Begriff der betriebsnotwendigen Einlage ist somit kein über den Zweck, offensichtliche Umgehungshandlungen durch bloß kurzzeitige Einlagen zu vermeiden, hinausgehender Inhalt beizumessen (VwGH vom 29.07.2010, 2008/15/007).

Wie den **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.

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.

Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich.

Im vorliegenden Fall hat der Bf. am 28.12.2011 den Ankauf der Wertpapiere in Höhe von € 75.154,84 vom Girokonto bezahlt und am 29.12.2011 € 75.000,-- „eingelegt“. Der Bf. hat angegeben, dass die Geldmittel für die Einlage von einem privaten Spargbuch stammen würden, hat jedoch die entsprechende Unterlage nicht beigebracht. Er hat nicht behauptet, dass der Vorlage der Unterlage ein unüberwindbares Hindernis entgegengestanden wäre. Nach Ansicht des BFG ist nicht auszuschließen, dass hier eine kurzfristige fremdfinanzierte Beschaffung der erforderlichen Geldmittel für die „Einlage“ erfolgte und somit schon aus diesem Grund eine „Stärkung des Betriebskapitals“ zu verneinen ist.

Dem Bf. ist zuzustimmen, dass er in der Wahl seiner Mittel zur Begleichung seiner Ausgaben grundsätzlich frei ist. Unter diesem Aspekt wird man ihn auch nicht zur Auflösung der Sparbücher mit einer Sechs-Monats-Bindung „zwingen“ können.

Was sein Vorbringen anlangt, dass ohne die Einlage am 29.12.2011 keine hinreichenden Mittel für die laufend vom Girokonto zu bedienenden betrieblichen Ausgaben vorhanden gewesen wären, ist Folgendes zu sagen:

Betrachtet man einmal das Girokonto unter Außerachtlassen der Einlage von € 75.000,-- am 29.12.2011 und der Abbuchung von € 75.000,-- am 16.01.2012, d. h., denkt man sich diesen Vorgang „weg“, so zeigt sich, dass am 31.12. 2011 ohne die Einlage ein Minussaldo von € 216,82, am 2.01.2012 von € 6.129,95 und am 3.01.2012 von € 12.790,96 entstanden wäre, in den Tagen danach aber ausschließlich positive Saldi vorgelegen wären (alle Beträge in €):

26.12.2011	75.048,04		
Belastungen	- 1.324,49		
Gutschriften	818,83		
27.12.2011	74.542,38		
Belastungen	- 78.792,43	75.154,84	Wertpapierkauf
Gutschriften	20.019,60		
28.12.2011	15.769,55		
Belastungen	- 5.892,90		
Gutschriften	21.424,40	OHNE EINLAGE	

		von € 75.000,--	
29.12.2011	31.301,05		
Belastungen	- 32.701,95		
Gutschriften	1.782,36		
30.12.2011	381,46		
Belastungen	- 847,70		
Gutschriften	249,42		
31.12.2011	- 216,82		
Belastungen	- 8.549,72		
Gutschriften	2.636,59		
02.01.2012	- 6.129,95		
Belastungen	- 8.944,39		
Gutschriften	2.283,38		
03.01.2012	- 12.790,96		
Belastungen	- 3.351,14		
Gutschriften	21.463,76		
04.01.2012	5.321,66		
Belastungen	- 21.282,16		
Gutschriften	26.749,18		
05.01.2012	10.788,68		
Belastungen	- 9.928,64		
Gutschriften	6.011,61		
09.01.2012	6.871,65		
Belastungen	- 5.189,57		
Gutschriften	233.680,64		
10.01.2012	235.362,72		
Belastungen	- 3.609,01		
Gutschriften	1.810,53		
11.01.2012	233.564,24		
Belastungen	- 4.229,15		

Gutschriften	11.106,65		
12.01.2012	240.441,74		
Belastungen	- 1.094,64		
Gutschriften	32.678,65		
13.01.2012	272.025,75		
Belastungen	- 13.578,53	OHNE ABBUCHUNG von € 75.000,--	
Gutschriften	6.400,57		
16.01.2012	264.847,79		
Belastungen	- 200.324,72		
Gutschriften	6.161,83		
17.01.2012	70.684,90		
Belastungen	- 1.825,94		
Gutschriften	5.152,36		
18.01.2012	74.011,32		
Belastungen	- 17.721,31		
Gutschriften	1.034,59		
19.01.2012	57.324,60		
Belastungen	- 15.614,48		
Gutschriften	27.466,88		
20.01.2012	69.177,--		
Belastungen	- 2.106,86		
Gutschriften	6.923,80		
23.01.2012	73.993,94		
Belastungen	- 3.120,01		
Gutschriften	6.252,62		
24.01.2012	77.126,55		
Belastungen	- 5.552,01		
Gutschriften	5.753,94		
24.01.2012	77.328,48		

Belastungen	- 3.878,59		
Gutschriften	1.086,03		
25.01.2012	74.535,92		
Belastungen	- 6.229,52		
Gutschriften	751,03		
27.01.2012	69.057,43		
Belastungen	- 17.735,55		
Gutschriften	30.861,22		
30.01.2012	82.183,10		
Belastungen	- 961,94		
Gutschriften	4.168,76		
31.01.2012	85.389,92		

Zumal der Bf. die Herkunft der € 75.000,-- ohne für das BFG ersichtlichen Grund nicht nachgewiesen hat, ist im vorliegenden Fall die Überlegung nicht abwegig, ob für die Abdeckung des höchsten Minussaldos von rd. € 13.000,-- nicht noch andere liquide Mittel vorhanden waren. Dabei stößt man auf die rd. € 23.000,--, für die der Bf. – mit Ausnahme des allgemein gehaltenen Vorbringens zu den Tages-Einnahmen des 30. und 31.12.2011 - keine nachvollziehbaren Vorbringen machte, die das BFG zur Beschränkung der Verfügbarkeit hinsichtlich dieses Betrages kommen ließe.

Beim vorliegenden Sachverhalt ist für das BFG aufgrund fehlender konkreter Angaben des Bf. zu dem verbleibenden Differenzbetrag somit das Vorbringen nicht als erwiesen anzusehen, dass – selbst wenn man die Sparbücher als „nicht liquide Mittel ansieht - dem Bf. keine liquiden Mittel zur Abdeckung des „höchstmöglichen hypothetischen“ Minussaldos von nicht ganz € 13.000,-- zur Verfügung gestanden wären.

Auch wenn man die Ansicht vertreten könnte, dass nach der Einlage im Jahr 2011 vom Girokonto noch Betriebsausgaben beglichen wurden und insoweit eine betriebsnotwendige Einlage zu bejahen wäre, kommt hier jedoch die Besonderheit hinzu, dass der Bf. am 16.01.2012 einen Betrag genau in Höhe der Einlage wiederum dem Betriebsvermögen entzogen hat. Den Ausführungen in den Materialien zu § 11a EStG 1988 folgend, verlangt die „Betriebsnotwendigkeit“ einen „längerfristigen Kapitalaufbau“ und könnte die Vermutung für die Betriebsnotwendigkeit einer Einlage sprechen, wenn nach einer erfolgten Einlage sechs Monate hindurch keine oder nur unwesentliche Entnahmen getätigt werden. Hier hat der Bf. das Geld aber nur für 19 Tage (!) im Betrieb belassen und kann somit nach Ansicht des BFG nicht von einer „längerfristigen Stärkung des Betriebskapitals“ gesprochen werden.

Wenn der Bf. die Entnahme der € 75.000,-- bereits am 16.01.2012 als einen von der Einlage unabhängigen Vorgang sieht und einwendet, dass - wenn nach Begleichung der monatlichen Lieferantenrechnungen und der wesentlichen laufenden Verbindlichkeiten wieder laufende Entnahmen getätigt würden - nicht der Einlage im Vorjahr die Fremdkapitalvermeidung abgesprochen werden könne, so ist ihm zu entgegnen, dass die Durchsicht des Kontos für Jänner 2012 ergeben hat, dass der überwiegende Teil der betrieblichen Zahlungen im Jänner 2012 erst nach dem 16. 1. 2012 angefallen ist:

Belastungen am Girokonto im Zeitraum

a. 01.01.2012 bis 16.01.2012:

€ 164.685,59 abzüglich der Überweisung "privat" am 16.01.2012 von € 75.000,-- ergibt
€ 89.685,59

b. 17.01.2012 bis 31.01.2012:

€ 275.070,93

Abschließend ist nun festzuhalten:

Für das BFG ist schon aufgrund des fehlenden Nachweises nicht erwiesen, dass die € 75.000,-- für die „Einlage“ am 29.12.2011 aus einem privaten Spargbuch stammen. Die Umstände lassen eine kurzfristige Fremdfinanzierung des als „Einlage“ zur Verfügung gestellten Betrages nicht ausschließen.

Die Betriebsnotwendigkeit der Einlage ist weiters deshalb zu verneinen, weil der Bf. den Betrag lediglich 19 Tage im Betrieb belassen und damit das Betriebskapital nicht „längerfristig gestärkt“ hat.

Auch wenn dem Bf. die Wahl seiner Mittel zur Begleichung von Betriebsausgaben grundsätzlich freisteht, konnte – insbesondere in Anbetracht der nur „kurzfristigen“ Einlage - der Bf. das BFG vom Fehlen anderer liquider Mittel zur Begleichung der Zahlungen am Girokonto nicht überzeugen. Beim vorliegenden Sachverhalt ist nicht auszuschließen, dass dem Bf. nicht die Mittel aus der Kassa bzw. sonstigen Guthaben zur Verfügung gestanden wären, um den bei Außerachtlassen der „Einlage“ vom 29.12.2011 und neuerlichen Entnahme am 16.01.2012 hypothetisch anfallenden „höchsten Minussaldo“ von rd. € 13.000,-- abzudecken.

Die vorliegenden Umstände, insbesondere das nur kurzfristige Zurverfügungstellen der „Einlage“ sprechen dafür, dass der Bf. mit der „Einlage“ von € 75.000,-- den Eigenkapitalabfall von beinahe € 72.000,-- „aufhalten“ und somit die Nachversteuerung umgehen wollte.

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

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. November 2014