

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Richter über die Beschwerde Bf., adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 19.5.2011, betreffend Einkommensteuer 2006, StNr. 00000 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Gesamtbetrag der Einkünfte		312.135,08 €
Einkommen		312.035,08 €
Steuer für den Durchschnittsteuersatz		147.602,54 €
Durchschnittsteuersatz (147.602,54/312.035,08 x100)		47,30%
Durchschnittsteuersatz	47,30% von 297.189,40	140.570,58 €
Hälftesteuersatz	23,65% von 14.845,68	3.511,00 €
Einkommensteuer		144.081,58 €

Die Berechnung ist dem Ende des Erkenntnisses zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Bescheidspruchs.

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

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensablauf:

Das Finanzamt erließ am 4.9.2007 erklärungsgemäß den Einkommensteuerbescheid 2006. Die Einkommensteuer wurde in Höhe von 130.243,01 € festgesetzt.

Beim Beschwerdeführer (in der Folge Bf.) fand eine Betriebsprüfung statt.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 28.4.2011 ergeben sich für 2006 folgende Feststellungen:

"Tz 3 Nichtentnommener Gewinn gem. § 11 a EStG 1988

Eigenkapital 1.1.2006 inkl Änderungen lt BP für 2005 in €	656.805,81
Gewinn 2006	259.032,16
Änderungen lt BP	7.710,00
Privatentnahmen	-423.142,51
Privateinlagen betriebsnotwendig	71.246,00
Eigenkapital 31.12.2006	571.651,46
Anstieg EK	0,00
§ 11a EStG bisher	57.135,65
§ 11a EStG lt BP	0,00
Differenz	- 57.135,65

Einlagen sind nur insoweit der Begünstigung zugänglich, als sie betriebsnotwendig sind.

Eine Geldanlage ist insb. betriebsnotwendig, wenn sie dazu dient einen konkreten Kapitalbedarf aus Anlass konkreter betrieblicher Investition oder konkreter betrieblicher Aufwendungen, welche andernfalls mit Fremdmittel finanziert werden müssten, zu decken.

Die im Prüfungsjahr 2006 vorgenommenen Anschaffungen, Ankauf des Laders im Wert von 120.000 wurde durch Aufnahme eines Kredites finanziert. Die Rückzahlung erfolgte 2008.

Im Jahr 2006 wurden Entnahmen in der Höhe von 423.142,51 € getätigt. Die Bareinlagen in der Höhe von 150.000 € dienten lediglich zur Verhinderung eines Kapitalabfalles und der Vermeidung eines Nachversteuerungstatbestandes.

Es bestand zu keiner Zeit die Notwendigkeit einer Kapitalzuführung. Die Einlagen in Höhe von 150.000 € sind als nicht betriebsnotwendig zu betrachten.

Tz 3a) Änderung Eigenkapital:

1.1.2006 nach BP	656.805,81 €
31.12.2006 nach BP	-571.651,46 €
Abfall EK	-85.154,35 €
§ 11a EStG bisher	-57.129,17 €

Im Jahr 2006 fand ein Eigenkapitalabfall in Höhe von 85.154,35 € statt. Der im Jahr 2005 geltend gemachte § 11a EStG in Höhe von 57.129,17 € ist daher im Jahr 2006 nachzuversteuern.

Steuerliche Feststellungen:

TZ 2 § 11a EStG

Berichtigung

	2006
Einkommensteuer 793 Hälfte Steuersatz gemäß § 11a EStG	- 57.135,65 €

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen:

Hälfte Steuersatz gem. § 11 a EStG

	2006
Vor BP	57.135,65
Tz 2 § 11 a EStG	-57.135,65
Nach BP	0

Aufgrund der Betriebsprüfung wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006 gem. § 303 Abs. 4 BAO mit Bescheid vom 19.5.2011 wiederaufgenommen.

Gleichzeitig erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2006 am 19.5.2011 mit der Begründung, das die neu hervorkommenden Tatsachen dem Prüfungsbericht unter "steuerliche Feststellungen TZ 1-3" zu entnehmen seien. Berücksichtigt wurden ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 266.742,16 € und die Nachversteuerung gem. § 11a EStG 1998 in Höhe von 57.129,17 €, die im Gesamtbetrag der Einkünfte von 369.264,25 € eingerechnet sind. Der Hälftesteuersatz von 23,86% wurde auf den Betrag von 57.129,17 € angewendet.

Gegen diesen Bescheid brachte der steuerliche Vertreter des Bf. das Rechtsmittel der Berufung ein und brachte folgendes vor:

"....wurde... die beantragte begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11 a EStG 1988 in Höhe von 57.135,65 € nicht anerkannt und gleichzeitig die Nachversteuerung des im Jahr 2005 begünstigt besteuerten Eigenkapitalanstiegs in Höhe von 57.129,17 € durchgeführt. Als Begründung führt das Finanzamt aus, dass die von mir im Dezember 2006 getätigten Bareinlagen vom 150.000 € nicht betriebsnotwendig gewesen sind.

Diese Rechtsansicht des Finanzamtes ist unrichtig.

Tatsache ist, dass ich am 7.12.2006 einen Betrag in Höhe von 100.000 € und am 27.12.2006 einen Betrag von 50.000 € in meinem Betrieb eingelegt habe.

Die Betriebsnotwendigkeit für diese Einlagen ist deshalb gegeben, da in meinem Betrieb jeweils in den Wintermonaten zwischen Jänner und März Rundholzeinkäufe durchgeführt werden und diese sofort zu bezahlen sind. Im Zeitraum Jänner bis März 2007 wurden Rundholzeinkäufe von etwa 333.000 € abgewickelt, wofür ein

entsprechender Finanzbedarf bestand. Durch die gegenständlichen Privateinlagen konnte die Kontoüberziehung meines Kontokorrentkontos vermindert werden. Das Kontokorrentkonto hatte am 31.3.2007 einen Schuldstand in Höhe von 30.000 €. Die Belastung an Bankzinsen wurde durch die Privateinlagen 12/10 entsprechend vermindert (vgl VwGH 24.6.2010, 2007/15/0242).

Weiters ist unbestritten, dass die im Dezember 2006 getätigten Privateinlagen nicht nur kurze Zeit im Betriebsvermögen verblieben sind. Mein Privatkonto weist am 30.6.2007 einen Sollsaldo in Höhe von 54.426,25 € aus. Die erste größere Entnahme in Höhe von 25.974,60 € wurde am 27.2.2007 durchgeführt. Diese war nachweislich für eine konkrete private Ausgabe notwendig. Die zweite größere Privatausgabe lag am 19.4.2007 mit 7.025,40 € vor. Die dritte erwähnenswerte Privatausgabe wurde am 4.6.2007 mit 6.795 € getätigt. Allein daraus ist ersichtlich, dass die von mir im Dezember 2006 getätigten Privateinlagen nicht nur einer kurzfristigen Stärkung des Eigenkapitals gedient haben. Für die Betriebsnotwendigkeit einer Einlage spricht, wenn sie sechs Monate hindurch im Betriebsvermögen verbleibt und in diesem Zeitraum keine oder nur unwesentliche Entnahmen getätigt werden.

Aus den oben angeführten Gründen ergibt sich schlüssig, dass die gegenständlichen Privateinlagen jedenfalls betriebsnotwendig waren und nicht nur, wie das Finanzamt behauptet, deshalb durchgeführt wurden, damit die Begünstigung des § 11 a EStG 1988 angewandt und gleichzeitig der Nachbesteuerungstatbestand vermieden werden konnte.

Ich beantrage daher die Aufhebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2006 und die Neuveranlagung der Einkommensteuer 2006 unter Berücksichtigung der Steuerbegünstigung des § 11a EStG 1988 für einen Betrag von 64.845,65 €. Dieser Betrag ergibt sich aus dem Unterschied des Eigenkapitals zum 31.12.2006 in der Höhe von € 721.651,46 und zum 1.1.2006 in Höhe von 656.805,81 €

Weiters soll die Nachversteuerung für einen Betrag von 57.129,17 € (§ 11a EStG 1988 gebildet 2005) entfallen....".

Aus der Stellungnahme der BP vom 14.6.2011 zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 geht folgendes hervor:

"..Einlagen sind nur insoweit der Begünstigung zugänglich, als sie betriebsnotwendig sind. Eine Geldeinlage ist insbesondere betriebsnotwendig, wenn sie dazu dient, einen konkreten Kapitalbedarf aus Anlass konkreter betrieblicher Investitionen oder konkreter betrieblicher Aufwendungen, welche andernfalls mit Fremdmittel finanziert werden müssten, zu decken.

Die betriebliche Verwendung umfasst unter anderem den Wareneinkauf, Tilgung eines Betriebsmittelkredites zur Reduktion der Fremdkapitalbelastung, Investitionen in das Anlagevermögen oder Umlaufvermögen oder den Aufbau einer Barreserve.

Der Begriff "betrieblich" verlangt, dass bereits im Zeitpunkt der Einlage feststehen muss, für welchen konkreten betrieblichen Zweck die Einlage dienen soll. Nach Ansicht der

Finanzbehörde sind zwei Fallgruppen bedeutsam bei denen die Betriebsnotwendigkeit der Einlage zu bejahen ist,

- 1) Fälle bei denen die Einlage konkrete betriebliche Investitionen oder Aufwendungen abdecke, die andernfalls mit Fremdmittel finanziert werden müssten, und
- 2) Fälle in denen die eingelegten Mittel dazu bestimmt sind, eine ansonsten drohende Insolvenz zu verhindern.

Im vorliegenden Berufungsfall trifft weder Punkt 1 noch Punkt 2 zu. Die Investitionen im Jahr 2006 (Anschaffung des Radladers) wurde mittels Bankkredit finanziert. Eine Insolvenzgefahr bestand bei der Firma zu keiner Zeit.

Außer dem Darlehen sind in der Bilanz keine anderen Bankschulden angeführt. Die Firma schreibt seit Jahren hohe Gewinne und verfügt über ein sehr hohes Eigenkapitalkonto.

	2005	2006	2007	2008
Eigenkapital nach BP	656.805,81	571.651,46	577.902,91	582.737,92
jährlicher Gewinn nach BP	230.723,57	266.742,16	129.235,76	102.378,22

Einlagen aus Holzverkauf Eigenwald:

Datum	2005	2006	2007	2008
30.9	15.492,05	24.754,39		
31.10			19.142,61	17.108,56
30.11			18.766,33	
31.12.	22.585,87	46.030,47	35.534,29	57.337,81
	38.077,92	70.784,86	73.443,23	74.446,37

Bareinlagen:

Datum	2005	2006	2007	2008
3.1.				2.000
7.12.		100.000		
27.12.		50.000		
28.12.			100.000	
		150.000	100.000	2.000

Ergänzend zur Aufstellung ist festzuhalten, dass die Bareinlagen im Jahr 2007 zunächst auf einem Baukonto und erst später auf dem Konto Privateinlagen verbucht wurden.

Weiters ist festzustellen, dass unter den vorher angeführten Umständen (2007) in den folgenden Jahren keine nennenswerten Bareinlagen getätigt wurden.

Daraus ist zu schließen, dass der Bedarf für hohe Einlagen zur Kapitalerhöhung nicht gegeben war. Ab 2007 wurde die Begünstigung des § 11 a EStG 1988 nicht mehr in Anspruch genommen.

	2005	2006	2007	2008
Entnahmen gesamt	227.208,72	423.142,51	296.427,54	172.730,39
Barent- nahmen 17. 6	3.000			
21.8			2.300	
24.10			2.300	
25.10	90.000			
14.12				100.000
21.12	40.000			
31.12				40.000
	133.000		4.600	140.000

Auffällig ist, dass gerade im Jahr 2006 übermäßig hohe Entnahmen getätigt wurden, und dadurch eine Nachversteuerung iSd § 11a durch entsprechende Bareinlagen verhindert werden sollten.

Wareneinkauf im Prüfungszeitraum:

	2005	2006	2007	2008
EK divers	330.473,38	474.172,61	657.990,09	601.815,75
EK-EU	271.270,85	279.254,98	203.902,37	270.314,20
	601.744,23	753.427,59	861.892,46	872.129,95

Die Bareinlagen 2006 können nicht damit begründet werden, einen (überhöhten) Holzeinkauf zu finanzieren, da die Holzeinkäufe in den verglichenen Zeiträumen in etwa gleich waren und deren Finanzierung trotzdem ohne Einlagen erfolgen konnten.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass sich aus der Sicht des Prüfers in der Beurteilung des Falles keine Änderung ergibt. Die hohen Einlagen im Jahr 2006 beruhen ausschließlich auf Überlegungen zur Vermeidung eines Kapitalabfalles".

Aus der Gegenäußerung des Bf. vom 29.11.2011 zur Stellungnahme der BP ergibt sich Folgendes:

".... Im vorletzten Absatz auf Seite 1 kommt der Prüfer zum Schluss, dass im gegenständlichen Berufungsfall keine Betriebsnotwendigkeit der Einlage gegeben ist, da ich die Investitionen des Jahres 2006 (Radlader) mittels Bankkredit finanziert habe bzw. keine Insolvenzgefahr für meinen Betrieb bestanden hat.

Diese Ansicht ist aus folgenden Gründen unrichtig:

..Wie in meiner Berufung vom 9.6.2011 bereits mitgeteilt hatte, hatte ich von Jänner bis März 2007 - also unmittelbar im Anschluss an die im Dezember 2006 getätigten Privateinlagen einen konkreten Finanzbedarf, da jedes Jahr in den Wintermonaten Rundholzeinkäufe getätigt werden müssen.

Konkret war bereits im Dezember 2006 die Höhe der Rundholzeinkäufe 1-3/2007 abschätzbar. Tatsächlich wurden in diesem Zeitraum Rundholzeinkäufe in Höhe von 330.000 € durchgeführt, die ich teilweise mittels Kontokorrentkredit finanzieren musste.

Der Schuldenstand auf dem Kontokorrentkonto zum 31.3.2007 betrug etwa 30.000 €. Den Ankauf des Radladers im Dezember 2006 habe ich mittels eines zinsgünstigen Darlehens finanziert, da ich zu diesem Zeitpunkt bereits wusste, dass ich ab Anfang des Jahres 2007 Rundholzeinkäufe zu bezahlen haben werde. Diese Rundholzeinkäufe wären im Zeitpunkt der Privateinlage, gegebenenfalls schon beginnend ab Dezember 2006 möglich gewesen.

Der genaue Zeitpunkt der Rundholzeinkäufe, die im Winter jeden Jahres getätigt werden müssen, hängt naturgemäß von den Witterungsverhältnissen (Temperaturen, Schnee etc.) ab.

Es liegt also zweifelsfrei eine Betriebsnotwendigkeit der im Dezember 2006 durchgeführten Privateinlage in Höhe von 150.000 € vor, da konkrete betriebliche Aufwendungen (Rundholzeinkauf von 1-3/2007) finanziert werden mussten, deren Höhe schon im Dezember 2006 vorhersehbar waren (Rundholzeinkauf 333.000 €) und anderenfalls einen höheren Fremdmiteinsatz (Stand des Kontokorrentkredites zum 31.3.2007 nach Abschluss des Wintereinkaufes für Rundholz Schuld 30.000 €) gefordert hätte.

Auch der Vergleich mit der Fremdfinanzierung der Anschaffung des Radladers geht ins Leere, da dieser ebenso wie der Rundholzeinkauf 1-3/2007 fremdfinanziert werden musste und die Privateinlage lediglich dazu diente, Zinsbelastungen so gering wie möglich zu halten.

Auf Seite 2 trifft der Prüfer u.a. Feststellungen hinsichtlich der getätigten Privateinlagen der Jahre 2006 bis 2008. Dabei gibt er an, dass im Dezember 2007 eine Privateinlage von 100.000 zuerst auf einem Baukonto verbucht und dass erst dann auf das Konto Privateinlagen umgebucht wurde. Welchen Inhalt diese Feststellung hat ist nicht erkennbar.

Tatsache ist, dass ich am 28.12.2007 eine Privateinlage in der gegenständlichen Höhe auf mein Kontokorrentkonto getätigt habe, dass sodann am 31.12.2007 einen positiven Saldo in Höhe von 129.000 € ausgewiesen hat. Da von Jänner bis März 2008

Rundholzeinkäufe in Höhe von 200.000 durchgeführt worden sind, war auch diese Einlage betriebsnotwendig, zumal auf meinem Kontokorrentkonto am 31.3.2008 ein negativer Saldo in Höhe von 41.600 € aufgeschienen ist. Im Jahr 2008 wurden Bareinlagen in Höhe von 2.000 € durchgeführt, da keine betriebliche Notwendigkeit bestanden hat. Auf meinem Bankkonto waren genügend Reserven zur Finanzierung des Rundholzeinkaufes 1-3/2009 vorhanden.

Die Begünstigung gem. § 11 a EStG 1988 war in den Jahren ab 2007 nicht mehr sinnvoll, da die Gewinne ab diesem Zeitpunkt gegenüber den Vorjahren wesentlich zurückgegangen sind und nur mehr geringfügig größer als die Entnahmen waren.

Der Prüfer stellt auf Seite 3 einen Vergleich der Entnahmen dar und kommt zum Schluss, dass im Jahr 2006 überaus hohe Privatentnahmen getätigt wurden und dass durch die gegenständliche Bareinlage in Höhe von 150.000 € die Nachversteuerung gem. § 11 a EStG 1988 verhindert werden sollte.

Diese Annahme ist unrichtig:

Tatsache ist, dass ich für einen privaten Hausbau im Jahr 2006 Privatentnahmen getätigt habe, die um etwa 200.000 € höher waren als im Jahr 2005. Da sich die Notwendigkeit der Finanzierung der Rundholzeinkäufe 1-3/2007 ergeben hat bzw. im Dezember 2006 voraussehbar war, dass die liquiden Mittel dazu nicht ausreichen werden, wurde die gegenständliche Privateinlage durchgeführt. Dazu darf auf die obige Darstellung verwiesen werden.

Die Seite 4 der Stellungnahme des Prüfers zeigt einen Vergleich des Wareneinkaufes im Prüfungszeitraum. Der Prüfer stellt aus seiner Sicht fest, dass die Bareinlagen 2006 nicht damit begründet werden können, dass man einen überhöhten Holzeinkauf zu finanzieren hat. Weiteres behauptet er, dass die Holzeinkäufe in den Jahren 2005 bis 2009 in etwa gleich hoch waren und die Finanzierung trotzdem ohne Einlagen erfolgen konnte.

Auch diese Behauptungen sind unrichtig.

Ich stelle fest, dass der Rundholzeinkauf des Jahres 2006 um 151.000 (25%) höher war als im Jahr 2005 und dieser Einkauf im Jahr 2007 nochmals um 108.000 € (15%) gestiegen ist.

Weiteres halte ich fest, dass es sich bei Rundholz um eine verderbliche Ware handelt, die nur dann angeschafft wird, wenn entsprechende Aufträge für die Be- und Verarbeitung vorliegen. Es macht keinen Sinn Rundholz über einen größeren Zeitraum auf Lager zu legen, da die Gefahr des Verlustes durch diverse Umstände (Austrocknung, Wasserschäden, Schädlinge Feuer etc.) sehr groß ist.

Die Bareinlagen haben nicht dazu gedient einen überhöhten Wareneinkauf zu finanzieren. Vielmehr war der Wareneinkauf betriebsnotwendig, ebenso die vorher erfolgte Privateinlage. Der angestellte Wareneinkaufsvergleich der Jahre 2005 bis 2009 und der daraus gezogenen Schluss hinsichtlich der Finanzierung (ohne Einlagen) ist unrichtig. Dies vor allem deshalb, da ein Gesamtjahresvergleich keine Aussagekraft hinsichtlich

des Zeitpunkts des Rundholzeinkaufes bzw. der zum jeweiligen Zeitpunkt vorhandenen Finanzierung hat. Tatsächlich war die Finanzierung des Rundholzeinkaufs sowohl im ersten Quartal 2007 als auch im ersten Quartal 2008 nur durch entsprechende unmittelbar vorher getätigte Privateinlagen möglich und musste nur teilweise mit Fremdmitteln durchgeführt werden.

Darüber hinaus darf auf die Tatsachenfeststellung in der Berufung vom 9.6.2011 verwiesen werden..."

In der Folge wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung am 7.10.2011 vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 18.8.2015 wurde der Bf. ersucht folgende Fragen zu beantworten:

"Sie werden ersucht ihr Vorbringen in der Berufung - den Konnex zwischen den Einlagen in Höhe von 150.000 € und den Rundholzeinkäufen bzw., dass die Einlagen im betrieblichen Interesse gelegen sind und in Zusammenhang mit den Rundholzeinkäufen erfolgten-nachzuweisen.

Vorlage der in der Berufung angesprochenen Sachkonten bzw. betrieblichen Girokonten bzw. des betrieblichen Kontokorrentkonto mit Bekanntgabe der Kontostände zum Zeitpunkt der Einlagen (Dezember 2006) und der Kontobuchungen durchgehend bis Mitte 2007 samt den Kontostand zum 30.6.2007.

Bitte Nachweis und Vorlage der Unterlagen (z.B. Rechnungen der Rundholzeinkäufe), die ihr Vorbringen untermauern können.

Laut Vorbringen wurde ein Teil mittels Kontokorrentkredit finanziert. Bekanntgabe in welcher Höhe bzw. mit welchen Zinssatz? Vorlage der Unterlagen mit der Bank und die Rahmenvereinbarungen für 2006 und 2007 des angesprochenen Kontokorrentkontos (bzw. - Kredit). Nachweis durch Vorlage des Kontos samt Kontobuchungen durchgehend bis 30.6.2007.

Nachweis, wie der von Ihnen behauptete "Schuldenstand" zum 31.3.2007 von 30.000 € zustande kommt. War dieser betrieblich veranlasst? Oder ergibt sich dieser aufgrund der vorgenommenen Privatentnahmen (bis 31.3.2007 31.971,04 €). Vorlage des Kontos bzw. der Kontobuchungen.

In welcher Höhe erfolgten die Privatentnahmen bis 30.6.2007. Bekanntgabe und Aufgliederung."

Mit Schreiben vom 2. September 2015 übermittelte der Bf. die angeforderten Belege und führte im wesentlichen aus:

"Der von Ihnen geforderte Nachweis zwischen den von mir im Dezember 2006 getätigten Privateinlagen in Höhe von 150.000 € und den im Zeitraum 1-3/2007 durchgeführten Rundholzeinkäufen in Höhe von mehr als 333.000 € wird durch die beiliegenden Kontostände der betrieblichen Kontokorrentkonten und die Rundholzeinkaufskonten belegt.

Festgestellt wird, dass die Bankguthaben (Raiffeisenkasse, Sparkasse und Volksbank) zum 31.12.2006 insgesamt 78.369,89 € betragen haben und dass ich Bareinlagen von 100.000 € am 7.12.2006 und 50.000 € am 27.12.2007 geleistet habe. Die Salden meiner o.a. betrieblichen Bankkonten weisen am 31.1.2007 Guthaben von insgesamt 54.053,99 € am 28.2.2007 Schulden von insgesamt 3.220,66 €, am 31.3.2007 Schulden von insgesamt 27.942,09 € und am 30.6.2007 Guthaben von insgesamt 117.004,95 € aus. Darüber hinaus wurden im Zeitraum 1-3/2007 Rundholzeinkäufe in Höhe von 333.787,19 € durchgeführt. Die entsprechenden Kontoblätter und die dazugehörigen Rechnungskopien liegen bei.

Hätte ich die gegenständlichen Privateinlagen im Dezember 2006 nicht durchgeführt, wäre schon am 31.12.2006 die Summe meiner betrieblichen Bankkonten mit 71.630,11 € negativ gewesen. Am 31.1.2007 hätten diese Konten mit 95.946,01 €; am 28.2.2007 mit 153.220,66 € und am 31.3.2007 mit 32.995,05 € negative Salden gehabt.

Allein daraus sieht man, dass die im Dezember 2006 getätigten Privateinlagen betriebsnotwendig waren, zumal sie auch dazu gedient haben die Fremdkapitalzinsen so gering wie möglich zu halten. Laut Auskunft der Raika hatten die Sollzinsen im Zeitraum vom 1.7.2006 bis 31.3.2007 einen Prozentsatz von 4,75 und ab dem 1.4.2007 einen Prozentsatz von 5.

Hinsichtlich meiner im Zeitraum vom 1.1.2007 bis 30.6.2007 getätigten Privatentnahmen in Höhe von insgesamt 54.426,25 € stelle ich fest, dass diese größtenteils durch konkrete Ausgaben verursacht durch meinen privaten Hausbau, hervorgerufen worden sind. Diese umfassen im Detail 25.974,60 € (Fo.), 7.025,40 € (Fo.) 3.713 € (Pl.) und 6.795 € (Ha.), betragen somit 43.508 €. Die privaten Lebenshaltungskosten im ersten Halbjahr 2007 betragen daher lediglich 10.918,25 €.

Auch daraus ergibt sich zweifelsfrei, dass die gegenständlichen Privateinlagen in Höhe von 150.000 € betriebsnotwendig waren, auf jeden Fall mehr als 6 Monate hindurch im Betriebsvermögen verblieben sind und in diesem Zeitraum nur unwesentlichen Entnahmen getätigt worden sind.

Außer Zweifel steht außerdem, dass in allen Jahren Rundholzeinkäufe im Zeitraum Jänner bis März, fallweise schon im jeweils vorgehenden Monat Dezember, getätigt werden. Der genaue Zeitpunkt dieser Einkäufe hängt dabei von Gegebenheiten, wie Temperaturen, Schnee usw. ab, die logischerweise nicht von mir beeinflusst werden können. Auch aus diesem Grund wurden die bekannten Privateinlagen im Dezember 2006 durchgeführt....".

Aus dem Schreiben vom 2.10.2015 des Finanzamtes ergibt sich folgendes:

Gem. § 11a (1) EStG 1988 ergibt sich der Anstieg des Eigenkapitals 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. Den Normzweck der Bestimmung des § 11a EStG 1988 bildet die Förderung der Eigenkapitalbildung. Ziel des § 11a EStG war es also, einen längerfristigen Kapitalaufbau zu erreichen. Der Begriff

der „Betriebsnotwendigkeit“ von Einlagen ist im Gesetz nicht näher definiert. Nach herrschender Literatur ist eine betriebsnotwendige Einlage iSd § 11a jede Einlage in das BV, die im betrieblichen Interesse gelegen ist.

Die Ansicht der Finanzverwaltung dazu wird in RZ 3860e EStR 2000 wiedergegeben:

„Einlagen sind nur insoweit der Begünstigung zugänglich, als sie betriebsnotwendig sind. Diese Voraussetzung soll vermeiden, dass vorangegangene Entnahmen durch kurzzeitige Einlagen ausgeglichen werden. Eine betriebsnotwendige Einlage ist jede Einlage, die im betrieblichen Interesse gelegen ist (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0261). Eine Geldeinlage ist daher insbesondere betriebsnotwendig, wenn sie entweder dazu dient,

- einen konkreten Kapitalbedarf aus Anlass konkreter betrieblicher Investitionen oder konkreter betrieblicher Aufwendungen, welche andernfalls mit Fremdmitteln finanziert werden müssten, zu decken (Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalvermeidung bei betrieblich veranlasstem Kapitalbedarf) oder
- betriebliches Fremdkapital durch Eigenkapital zu ersetzen, weil für die Bedienung der betrieblichen Bankverbindlichkeiten (Tilgung und Zinsendienst) keine ausreichenden liquiden Mittel im Betrieb vorhanden sind (Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalersatz).

Wird eine Geldeinlage lediglich zum Ausgleich von Entnahmen getätigt, ist sie nicht betriebsnotwendig (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0261). Dies ist insb. dann anzunehmen, wenn Geldeinlagen kurz vor dem Bilanzstichtag getätigt werden, um frühere Geldentnahmen auszugleichen (und damit die begünstigte Besteuerung zu sichern).

Nach Hofstätter/Reichel – Kommentar zur Einkommensteuer § 11a ist eine Einlage insbesondere dann betriebsnotwendig, wenn sie Fremdkapitalersatz darstellt. 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 (und 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. Diese Bestimmung wurde von den EStR nicht übernommen.

In JAKOM EStG Kommentar 6. Auflage 2013 wurde in RZ 15 zu § 11 a ähnliches ausgeführt:

„Geldeinlagen gelten nach EStR 3860e insbesondere dann als betriebsnotwendig, wenn sie der Fremdkapitalvermeidung oder dem Fremdkapitalersatz dienen (UFS 26.11.2007, RV/2590-W/07 betr. Finanzierung lfd BA aus Privatmitteln, aufgehoben durch VwGH 29.07.2010, 2008/15/0007; fortgesetztes Verfahren UFS 31.08.2010, RV/2640-W/10; dazu Krafft, UFS Journal 10, 352). Fremdkapitalvermeidung ist die Deckung eines konkreten betrieblich veranlassten Kapitalbedarfs durch Einlagen, der sonst mit Fremdmitteln finanziert werden müsste. Fremdkapitalersatz liegt vor, wenn Fremdmittel durch Eigenkapital ersetzt werden, weil für die Bedienung der betrieblichen

Bankverbindlichkeiten keine ausreichenden liquiden Mittel im Betrieb vorhanden sind. Einlagen, die getätigt werden, um vorherige zu hohe Entnahmen auszugleichen, sind nicht betriebsnotwendig.“

In SWK 2004, Heft 9, S 338 Art. Wolf ist folgendes angeführt:

„...Wenn die Einlage jedoch lediglich zu Zwecken des Ausgleichs von zu hohen Entnahmen getätigt wird, ist sie nicht betriebsnotwendig. Die fehlende Betriebsnotwendigkeit ist insbes. dann anzunehmen, wenn Einlagen kurz vor dem Bilanzstichtag getätigt werden, um frühere Entnahmen auszugleichen und sich damit verbunden den begünstigten Einkommensteuersatz zu sichern. Für die Betriebsnotwendigkeit nach der „Sechs-Monate-Entnahmesperrfrist“ spricht, wenn nach einer erfolgten Einlage keine oder nur unwesentliche Entnahmen in diesem Zeitraum getätigt werden.

Im Erkenntnis vom 29.07.2010, 2008/15/0007 führt der VwGH u.a. folgendes aus:

„Nach der Judikatur des VwGH (24.06.2010, 2007/15/0261; 29.07.2010, 2008/15/0007) 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.“

Die Literatur vertritt durchwegs die Ansicht, dass Einlagen, welche kurz vor dem Bilanzstichtag geleistet werden, um frühere Entnahmen auszugleichen, keine betriebsnotwendigen Einlagen darstellen.

Vom Finanzamt wird folgende Stellungnahme am 2.10.2015 abgegeben:

".....

1. Ohne durchgeführte Einlagen wären bereits im Dezember 2006 die Bankkonten negativ gewesen.

Dazu ist zu bemerken, dass es ohne die getätigten Entnahmen (2006: 423.142 EUR beziehungsweise alleine vom 19.09.2006 bis 29.11.2006 196.064 EUR) zu keinem Negativsaldo gekommen wäre, auch nicht ohne geleistete Einlagen. Die Verringerung des Eigenkapital 2006 ergab sich ausschließlich durch ins Privatvermögen entnommene Beträge. Diese entnommenen Beträge wurden nicht bestritten. Die geleistete Privateinlage (27.12.2006 50.000 EUR auf Kto 3200) wurde weder zur Abdeckung von Betriebsausgaben noch zur Finanzierung von Investitionen verwendet. Hätte der Steuerpflichtige vom Kto 3200 nicht derartige Beträge in obiger Höhe entnommen, wäre eine Einlage auf Kto 3202 (07.12.2006 100.000 EUR) nicht nötig gewesen, da zur Finanzierung der Ausgaben von diesem Konto das Guthaben auf Konto 3200 völlig ausgereicht hätte.

Die Entnahmen vom 01.01.2007 bis 30.06.2007 betrugen 54.426 EUR. Zieht man die in der Literatur vielfach zitierte „Sechs- Monate- Entnahmesperre“ in Betracht, welche

allerdings in die EStR nicht übernommen wurde, so dürften nach dieser Bestimmung in diesem Zeitraum keine oder nur unwesentliche Entnahmen getätigt worden sein. Nach Ansicht der Abgabenbehörde liegen im Betrag von 54.426 EUR keine „nur unwesentlichen Entnahmen“ vor.

2. Verwendung der im Jahr 2006 getätigten Einlagen für den Rundholzeinkauf im Jahr 2007

Lt. den vorgelegten Wareneinkaufskonten (Konto 5102 und 5103) handelt es sich um Lieferanten mit den ausschließlichen Kontonummern 33002 und 33011. Vergleicht man die Zahlungen auf den Bankkonten, welche diesen Kontonummern zugeordnet werden konnten, ergibt sich eine Gesamtzahlung für den Zeitraum 01.01.-31.03.2007 von rd. 260.000 EUR. Im Zeitraum 12/2006 dazu rd. 51.000 EUR. Gesamtbetrag also rd. 311.000 EUR.

Aus Sicht der Abgabenbehörde ist es unverständlich, warum für Zahlungen, welche erst im Jahr 2007 erfolgen, bereits im Dezember 2006 Einlagen geleistet werden sollen, noch dazu, wenn in diesem Zeitraum (2006) noch entsprechende Guthabenzinsen bezahlt wurden. Diese Vorgangsweise wird allerdings verständlicher, wenn man die Bedeutung des § 11a EStG 1988, insbesondere die Bestimmungen über die Nachversteuerung, fokussiert. Wenn man die Einlagen für den Zeitraum 2005 bis 2007 betrachtet, fällt auf, dass gerade diese im Jahr 2006 in einem Umfang erfolgten, die die Bildung einer § 11a Rücklage, trotz entsprechender Entnahmen, noch ermöglichten, bzw. eine Nachversteuerung aus den Jahren 2004 und 2005 vermieden. 2007 wurde auf eine Neubildung verzichtet.

Den Ausführungen in der Rechtfertigung des Steuerberaters ist zuzustimmen, dass in allen Jahren Rundholzeinkäufe im Zeitraum Jänner bis März, fallweise schon im jeweils vorgehenden Monat Dezember, getätigt werden. Es fällt allerdings auch hier auf, das, trotz ansteigendem Holzeinkauf, gerade im Jahr 2006 die höchsten Einlagen geleistet wurden.

3. *Zur Finanzierung des Volvo Lader L 70 E im (AT 18.12.2006 brutto 114.600 EUR) wurde ein Darlehen aufgenommen .*

Zusammenfassung:

Die Einlagen im Jahr 2006 (50.000 bzw. 100.000 EUR) dienten ausschließlich der Abdeckung von früher bzw. kurz vor dem Bilanzstichtag getätigten Entnahmen. Die Begründung dazu wurde oben unter den Punkten 1-3 dargestellt. Es liegen somit keine betriebsnotwendigen Einlagen vor, da weder Investitionen, Betriebsausgaben oder sonstige betriebliche Vorgänge (z.B. Darlehen oder Fremdwährungskredite) damit abgedeckt wurden. Der Betrag von 150.000 EUR war demnach aus den Einlagen auszuscheiden, sodass sich insgesamt ein Eigenkapitalabfall im Jahr 2006 von 85.154,35 € ergab. Dieser Eigenkapitalabfall führte dazu, dass die Bildung einer § 11a Rücklage nicht möglich war und die früheren Rücklagen bis zu diesem Betrag aufzulösen waren.

Betragliche Darstellung in €:

Gewinn 2006 lt. Erklärung:	259.032,16
Änderungen durch die BP*	7.710,00
Privatentnahmen	- 423.124,51
Betriebsnotwendige Einlagen (221.246-150.000)	71.246,00
Eigenkapitalabfall	85.136,35

Steuerlich Konsequenz:

Keine Bildung 2006 (kein Hälftesteuersatz **für 57.135,65 €**)

Auflösung Rücklage 2004 85.136,35 € mit 22,73% KZ 794

Der Rest der Rücklage 2004 (14.863,65) und 2005 (57.129,17) wären wegen Zeitablaufes steuerfrei zu belassen gewesen.

*Änderung durch die BP (7.710,00) in €:

AfA Vermessungsanlage 2006	2.910,00
GWG Änderung 2006	4.000,00
AfA Außenanlage 2006	920,00
AfA Gebäude 2006	-120,00
Gesamtänderung durch BP	7.710,00 € (siehe BP-Bericht 9.)

Ergänzend gab der steuerliche Vertreter des Bf. in der Gegenäußerung vom 16.10.2015 an:

„..... Ich halte einleitend fest, dass die Höhe meiner Privateinlagen im Jahr 2006 insgesamt 221.246 € betragen hat und darin auch die im Dezember 2006 getätigten Privateinlagen in Höhe von 150.000 € enthalten sind.

Wie schon mehrfach bekanntgegeben muss ich betriebsbedingt einen großen Teil meiner Rundholzeinkäufe in den Monaten Jänner bis März durchführen. Dabei hängen der genaue Zeitpunkt dieser Einkäufe und damit auch deren Bezahlung von den äußeren Umständen, wie Temperaturen, Schnee etc. ab, die ich nicht beeinflussen kann. Es kommt daher auch immer wieder vor, dass ich den Einkauf von Rundholz teilweise schon im Dezember des jeweiligen Vorjahres durchführen muss. Im konkreten Fall wusste ich im Dezember 2006 noch nicht, wann und in welcher Höhe die gegenständlichen Rundholzeinkäufe anfallen werden. Dies hat das Finanzamt auch in seiner bisherigen Stellungnahme bestätigt.

Um einer allfälligen Erhöhung meines Kontokorrentkredites vorzubeugen, wurden die gegenständlichen Privateinlagen getätigt. Keinesfalls war der Grund jener, wie das Finanzamt vermeint, dass die Begünstigung des § 11a in Anspruch genommen werden kann.

Dazu ist klarzustellen dass im Zeitpunkt der Privateinlagen die Grundlagen, die für die Inanspruchnahme der Begünstigung des § 11a EStG gegeben sein müssen (Gewinn

des Jahres 2006 im Verhältnis zu den Privatkonten und Veränderung des Kapitalkontos) nicht bekannt waren und gar nicht sein konnten, da zu diesem Zeitpunkt die Zahlen der Buchhaltung für November und Dezember noch nicht vorlagen. Demnach war auch ein Absinken oder ein Anstieg des Kapitalkontos nicht feststellbar und noch nicht vorhersehbar.

Für die vom Finanzamt getätigte Aussage bleibt kein Raum bzw. diese wird durch die vorstehend angeführten Tatsachen jedenfalls widerlegt.

Tatsache ist auch, dass die gegenständlichen Privateinlagen nicht nur kurze Zeit im Betriebsvermögen verblieben sind.

In den Monaten Jänner bis Juni 2007 weist mein Privatkonto einen Sollsaldo von 54.426,25 € aus.

Der Großteil dieses Betrages entfällt dabei auf Ausgaben, die in Zusammenhang mit meinem privaten Hausbau angefallen sind. Diese haben in Summe 43.508 € betragen. Nach Abzug der konkret zuordenbaren Privatausgaben verblieb sohin ein Saldo in Höhe von 10.918,25 €. Daraus ergibt sich eine durchschnittliche Privatentnahme in Höhe von 1.819,71 €. Dazu stelle ich fest, dass es sich bei diesem Betrag um keine willkürlich überhöhte Privatentnahme und daher um eine unwesentliche Entnahme im Vergleich zu den im Dezember 2006 getätigten Privateinlagen (10.918,25 € zu 150.000 €) handelt.

Wie auch vom FA angegeben führt der VwGH in seinem Erkenntnis 29.07.2010, 2008/15/0007 aus, dass eine „betriebsnotwendige Einlage“ iSd § 11a EStG 1988 jede Einlage in das Betriebsvermögen ist, 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.

Wie vorstehend angeführt sind die gegenständlichen Privateinlagen ins Betriebsvermögen deshalb erfolgt, damit die Finanzierung der unbestrittenen notwendigen Rundholzeinkäufe, deren genauen Zeitpunkt man vorher nicht kennt, gesichert ist bzw. unnötige Mehraufwendungen an Bankzinsen vermieden werden können. Die Privateinlagen sind daher im betrieblichen Interesse erfolgt. Darüber hinaus sind die Privateinlagen auch nicht nur kurze Zeit (6 Monate) im Betriebsvermögen geblieben".

Am 16.2.2016 wurde der Bf. ersucht, die betriebliche Verwendung der Einlagen anhand von Unterlagen nachzuweisen und aufzugliedern, welche Zahlungen mit diesen Einlagen getätigt wurden.

Mit Schreiben vom 22.2.2016 wurden die Einlagenverwendung und die Zahlungsaufgliederungen übermittelt. Ergänzend gab der steuerliche Vertreter an:

"... Dazu übermittle ich in der Beilage den Ausdruck der entsprechenden Konten für den Zeitraum Dezember 2006 bis März 2007.

Daraus ist ersichtlich, dass das Konto Volksbank am Tag der Einlage in Höhe von € 100.000 einen positiven Saldo von € 100.156,85, am 31.12.2006 einen positiven Saldo

von 9.653,90 €, am 31.1.2007 einen positiven Saldo von 1.533,30 €, am 28.2.2007 einen positiven Saldo von € 2.706,42 € und am 31.3.2007 einen positiven Saldo von 1.099 € aufweist. Ohne die gegenständliche Einlage wären alle angeführten Banksalden ab dem 31.12.2006 negativ gewesen.

Das Konto bei der Raiffeisenbank hatte am Tag der Einlage einen positiven Saldo von 90.519,44 €, am 31.12.2006 einen positiven Saldo von 68.463,57 €, am 31.1.2007 einen positiven Saldo von 52.108,02 €, am 28.2.2007 einen negativen Saldo von 5.998,11 € und am 31.3.2007 einen negativen Saldo von € 30.678,33 €.

Aus diesen Aufgliederungen ist ersichtlich, dass die Salden der beiden Kontokorrentkonten in Summe trotz der Privateinlagen am 28.2.2007 und am 31.3.2007 negativ waren. Wie schon mehrfach ausgeführt waren die Privateinlagen betriebsnotwendig, da ich betriebsbedingt einen Großteil meiner Rundholzeinkäufe in den Monaten Jänner bis März durchführen muss. Der genaue Zeitpunkt dieser Einkäufe hängt dabei von äußeren Verhältnissen, wie Temperaturen, Schnee usw. ab, die ich nicht beeinflussen kann. Es kann daher auch vorkommen, dass schon im Dezember Verhältnisse herrschen, bei denen ein Rundholzeinkauf bzw. dessen Bezahlung notwendig ist.

Die gegenständlichen Einlagen sind daher nicht willkürlich erfolgt.

Zusätzlich übermittle ich in der Beilage eine Aufgliederung der Zahlungen, die über das Volksbankkonto im Zeitraum ab 11.12.2006 bis 22.3.2007 abgewickelt worden sind. Eine zweite Aufgliederung umfasst jene Zahlungen die im Zeitraum ab 27.12.2006 bis 30.3.2007 über das Raiffeisenkonto abgewickelt wurden. Aus den beiden Aufgliederungen ist ersichtlich, dass Rundholzzahlungen in Höhe von insgesamt 49.494,92 vom Konto Volksbank und 235.896,53 € vom Konto Raiffeisenbank abgebucht worden sind. Als weitere Nachweise übermittle ich auszugsweise Kopien von 24 Rundholzrechnungen, die im gegenständlichen Zeitraum bezahlt wurden".

B. Sachverhalt:

Der Bf. tätigt jedes Jahr Rundholzeinkäufe im größeren Ausmaß (ca. von dreihunderttausend Euro).

Er verfügt über die betrieblichen Bankkonten bei der Raika (Konto 3200), der Volksbank (Konto 3202) und der Sparkasse (Konto 3201).

Die Auszahlungen und Einzahlungen - sowohl betrieblich als auch privat - erfolgen von bzw. über diese Konten. So auch die Rundholzeinkäufe und -verkäufe.

Aus den einzelnen Konten ergibt sich folgendes:

a) Sparkasse Konto 3201:

Das Sparkassenkonto (laut Kontoblätter Konto 3201) weist am 31.12.2006 einen positiven Kontostand von 252,40 € auf.

b) Volksbank Konto 3202:

Am 4.12.2006 wurde ein positiver Saldo von 2.775,45 € ausgewiesen. Am 5.12.2006 weist das Konto (laut Kontoblätter Konto 3202) einen positiven Kontostand von 156,85 € aus.

Am 7.12.2006 erfolgte auf dieses Konto eine Bareinlage privat von 100.000 €.

Aus dem vorgelegten Kontoblättern geht hervor, dass unmittelbar nach der Einlage für den laufenden Betrieb des Bf. Abbuchungen erfolgten und das Konto am 31.12.2006 einen positiven Kontostand von 9.653,90 € aufwies.

Weder für das Volksbankkonto noch für das Sparkassenkonto liegen Rahmenvereinbarungen vor.

c) Raika Konto 3200: Für das Raika Konto (laut Kontoblätter Konto 3200) mit der Kontonummer 0000 wurde ein Kontokorrentkreditvertrag vom 12.2.1996 und eine Zusatzvereinbarung vom 15.12.1998 vorgelegt.

Am 22.12.2007 weist das Konto bei der Raika einen positiven Saldo von 40.519,44 € auf. Am 27.12.2006 erfolgte die Privateinlage von 50.000 €.

Das Konto weist am 29.12.2006 einen positiven Kontostand von 68.463,57 € auf. Ohne Buchung der Einlage hätte sich am Konto per 31.12.2006 ein positiver Saldo von 18.463,57 € ergeben. In diesem Zeitraum war das Konto nie negativ. (Die nächste Buchung erfolgte am Konto erst wieder am 31.1.2007). Der Kontostand am 31.1.2007 beträgt 52.108,02 €.

In der Bilanz sind unter "Kassabestand, Schecks, Guthaben bei Banken" per 31.12.2006 € 81.419,93 ausgewiesen.

Verbindlichkeiten gegenüber den Banken zum 31.12.2006 sind unter langfristige Schulden in Höhe von 120.000 € ausgewiesen, da der Ankauf eines Radlader mit einem Kredit finanziert wurde.

Weiters sind Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zum 31.12.2006 in Höhe von 62.746,20 € und Sonstige Verbindlichkeiten in Höhe von 20.789,35 € in der Bilanz zum 31.12.2006 ersichtlich.

Privatentnahmen von 318.438,48 € und Private Steuern von 104.704,03 € also insgesamt 423.142,51 € sind laut Bilanz zum 31.12.2006 unstrittig. Die Privatentnahmen erfolgten hauptsächlich für einen privaten Hausbau und für private Ausgaben. Die meisten Entnahmen für den Hausbau erfolgten im Zeitraum Juli 2006 bis 29. November 2006 (Das Finanzamt geht von 196.064 € im Zeitraum 19.9.2006 bis 29.11.2006 aus; berücksichtigt wurden nur die größeren Entnahmen laut Privatentnahmekonto im BP Arbeitsbogen). Einlagen wurden in Höhe von 221.246 € (inklusive der Privateinlagen von 150.000 € am 7.12 und 27.12. 2006 bzw. Eigenwaldeinlage in Höhe von 46.030,47 € am 31.12.2006) im beschwerdegegenständlichen Jahr getätigt.

Es steht fest, dass im Zeitraum vom 1.1.2007 bis 29.6.2007 Privatentnahmen vom Bf. in Höhe von insgesamt 54.426,25 € getätigt wurden. Für den privaten Hausbau erfolgten

Entnahmen in Höhe von 43.508,00 € und für weitere private Ausgaben in Höhe von 10.918,25 €.

Der Bf. bringt im wesentlichen vor, dass die Einlagen ins Betriebsvermögen deshalb erfolgt seien, um einer allfälligen Erhöhung des Kontokorrentkredites vorzubeugen, dies deshalb, weil Rundholzeinkäufe im Zeitraum Jänner bis März 2007 in einem größerem Ausmaß erfolgt seien und der genaue Zeitpunkt für den Einkauf und die Höhe des Einkaufsvolumen der Rundholzeinkäufe zum Zeitpunkt der Einlage noch nicht bekannt sei. Die Einlagen von € 100.000 vom 7.12.2006 und € 50.000 vom 27.12.2006 seien als betriebsnotwendige Einlagen zu sehen. Es werde daher die Aufhebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2006 und die Neuveranlagung der Einkommensteuer 2006 unter Berücksichtigung der Steuerbegünstigung des § 11a EStG 1988 für einen Betrag von 64.845,65 € beantragt. Dieser Betrag ergäbe sich aus dem Unterschied des Eigenkapitals zum 31.12.2006 in der Höhe von € 721.651,46 und zum 1.1.2006 in Höhe von 656.805,81 €. Weiters solle die Nachversteuerung für einen Betrag von 57.129,17 € (§ 11a EStG 1988 gebildet 2005) entfallen.

Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich um keine betriebsnotwendige Einlagen, da die Einlagen im Jahr 2006 (50.000 bzw. 100.000 €) ausschließlich der Abdeckung von früher bzw. kurz vor dem Bilanzstichtag getätigten Entnahmen dienten. Es liegen keine betriebsnotwendigen Einlagen vor, da weder Investitionen, Betriebsausgaben oder sonstige betriebliche Vorgänge (z.B. Darlehen oder Fremdwährungskredite) damit abgedeckt worden seien. Bei den Entnahmen in Höhe von 54.426 € handle es sich um keine nur unwesentlichen Entnahmen, die innerhalb der Sechs Monatsfrist ab Einlage im Dezember vom Bf. für den Hausbau bzw. für private Ausgaben verwendet worden seien. Der Betrag von 150.000 EUR wäre demnach aus den Einlagen auszuscheiden. Insgesamt liege ein Eigenkapitalabfall im Jahr 2006 vor. Laut Darstellung (Äußerung vom 2.10.2015) erfolgte ein Eigenkapitalabfall in Höhe von 85.136,35 €. Die steuerliche Konsequenz sei keine Bildung 2006 (kein Hälftesteuersatz für 57.135,65 €) und Auflösung der Rücklage 2004 in Höhe von 85.136,35 € mit 22,73% (KZ 794).

C. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus folgenden Unterlagen:

- Einkommensteuerakt St. Nr. 00000
- Betriebsprüfungsbericht und den Arbeitsbogen mit der Arbg. Nr. xxx
- Vorbringen der Abgabenbehörde I. Instanz
- Beschwerdevorbringen des Bf.
- Vorhalt vom 18.8.2015
- Stellungnahme vom 2.9.2015 samt Belegvorlage (Kontoblätter etc.)
- Äußerung vom 2.10.2015 des Finanzamtes - Gegenäußerung vom 16.10.2015 des Bf.
- Vorhalt vom 16.2.2016
- Schreiben vom 22.2.2016 samt Zahlungsaufgliederung und Nachweise

D. Rechtslage:

§ 11a EStG 1988 lautet:

Natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch EUR 100 000, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

E. Rechtliche Ausführungen und Erwägungen:

a) Zuständigkeit:

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des Unabhängigen Finanzsenates gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

b) Rechtliche Ausführungen:

Gem. § 11a Abs.1 EStG 1988 können natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, unter angeführten Prämissen den Gewinn mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs.1 versteuern. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ...die Entnahmen (§ 4 Abs.1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs.1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

Ziel des § 11a EStG war es also, einen längerfristigen Kapitalaufbau zu erreichen. Der Begriff der „Betriebsnotwendigkeit“ von Einlagen ist im Gesetz nicht näher definiert. Nach herrschender Literatur ist eine betriebsnotwendige Einlage iSd § 11a jede Einlage in das Betriebsvermögen, die im betrieblichen Interesse gelegen ist.

Die Erläuternden Bemerkungen zu diesem Gesetz (kurz EB) führen auszugsweise aus (RV 59 d.B. [XXII. GP]):

Der für die Begünstigung maßgebliche Eigenkapitalanstieg ermittelt sich somit aus dem laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahres, zuzüglich "betriebsnotwendiger" Einlagen und abzüglich Entnahmen. ... Einlagen sind nur dann der Begünstigung zugänglich, wenn sie betriebsnotwendig sind.

Eine Einlage wird insbesondere dann betriebsnotwendig sein, wenn sie Fremdkapitalersatz darstellt. Finanziert beispielsweise ein Textilunternehmer den Ankauf der neuen Herbstkollektion im Frühjahr anstelle eines Betriebsmittelkredites mittels einer Einlage, so ist dies jedenfalls betriebswirtschaftlich veranlasst, auch wenn er (sie) nach Eingang der Verkaufserlöse im Herbst seine (ihre) zuvor getätigte Einlage wieder zum Teil oder zur Gänze entnimmt.

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 (und 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.

Obwohl die EStR 2000, Rz 3860e keinerlei Bindungswirkung entfaltet, ergibt sich daraus folgendes:

Einlagen sind nur insoweit der Begünstigung zugänglich, als sie betriebsnotwendig sind. Eine Einlage ist insb. betriebsnotwendig, wenn sie entweder dazu dient,

- einen konkreten Kapitalbedarf aus Anlass konkreter betrieblicher Investitionen oder konkreter betrieblicher Aufwendungen, welche andernfalls mit Fremdmitteln finanziert werden müssten, zu decken (Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalvermeidung bei betrieblich veranlasstem Kapitalbedarf) oder
- betriebliches Fremdkapital durch Eigenkapital zu ersetzen, weil für die Bedienung der betrieblichen Bankverbindlichkeit (Tilgung und Zinsendienst) keine ausreichenden liquiden Mittel im Betrieb vorhanden sind (Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalersatz).

Beispiele:

1. Eine Textilunternehmerin finanziert den Ankauf der neuen Herbstkollektion im Frühjahr nicht durch einen Betriebsmittelkredit, sondern durch eine Einlage. Diese ist betriebsnotwendig, auch wenn nach Eingang der Verkaufserlöse im Herbst eine Entnahme getätigt wird, die zum Teil oder zur Gänze dem eingelegten Betrag entspricht.

2. Für die Abdeckung einer betrieblich veranlassten Bankverbindlichkeit sind im Betriebsvermögen keine liquiden Mittel vorhanden. Es wird eine Einlage zur Abdeckung der Bankverbindlichkeit getätigt. Diese Einlage ist betriebsnotwendig.

Wird eine Einlage lediglich zum Ausgleich von Entnahmen getätigt, ist sie nicht betriebsnotwendig. Dies ist insb. dann anzunehmen, wenn Einlagen kurz vor dem Bilanzstichtag getätigt werden, um frühere Entnahmen auszugleichen (und sich damit die begünstigte Besteuerung zu sichern) ob die festgestellten Einkünfte dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 EStG 1988 unterliegen.

Beispiel:

Während des Jahres 2004 wurden laufend Entnahmen in Höhe von insgesamt 30.000 Euro getätigt. Am 31.12.2004 erfolgt eine Einlage von 30.000 Euro, ohne dass dafür ein konkreter betrieblicher Kapitalbedarf gegeben wäre. Die Einlage ist nicht betriebsnotwendig.

Es bestehen keine Bedenken, eine Entnahme dann unberücksichtigt zu lassen, wenn der Entnahme eine betragsgleiche Einlage gegenübersteht, die innerhalb von höchstens zehn Tagen vor oder nach der Entnahme erfolgt. Voraussetzung ist, dass beide Vorgänge im selben Wirtschaftsjahr stattfinden. Soweit die Einlage die Entnahme neutralisiert sind beide Vorgänge für die Anwendung des § 11a unberücksichtigt zu lassen.

Lt. UFS vom 21.11.2007, RV/0558-S/06 ist die Neutralisierung von Entnahmen durch Einlagen zulässig (bzw. sind Einlagen betriebsnotwendig), wenn ein nachvollziehbarer Konnex zwischen ihnen gegeben ist und die Entnahmen nicht zur spürbaren Schwächung des Eigenkapitals geführt haben. Dieser Konnex kann etwa darin bestehen, dass mit betrieblichen Mitteln ein kurzfristiger privater Liquidationsengpass ausgeglichen wird oder dass jeweils - wie im Sachverhalt zur angeführten UFS-BE- ein privates Sparbuch als Liquiditätspuffer für das Unternehmen dient. Einlagen die in einem derartigen Konnex zu vorherigen Entnahmen stehen, sind als betrieblich notwendige Einlagen anzusehen. Auf der anderen Seite kann allein aus der zeitlichen Nähe einer Einlage zu einer Entnahme die Betriebsnotwendigkeit der Einlage nicht abgeleitet werden.

Die Bestimmung des § 11a EStG 1988 ist in ihrem Wirkungsmechanismus der Rücklage für nicht entnommene Gewinne gem. § 11 EStG 1972 nachgebildet, weshalb für Zwecke ihrer Interpretation auch die Rechtsprechung zu dieser Bestimmung herangezogen werden kann (*Doralt/Heinrich*, aaO, § 11a Tz 4). Dem Begriff der *betriebsnotwendigen Einlage* kann deshalb kein über den Zweck, offensichtliche Umgehungshandlungen vermeiden zu wollen, hinausgehender Inhalt beigemessen werden (*Doralt/Heinrich*, aaO, § 11a Tz 28).

Mit dem Begriff der betriebsnotwendigen Einlage versucht der Gesetzgeber zu vermeiden, dass vorangegangene Entnahmen kurz vor dem Bilanzstichtag durch Einlagen ausgeglichen werden können. Der Begriff ist im Gesetz nicht umschrieben und insoweit unklar. Hilfestellung bei der Begriffsbestimmung geben

- der Normzweck des § 11a (Förderung der Eigenkapitalbildung) sowie
- die Rechtsprechung des VwGH zur vergleichbaren Problematik bei § 11 EStG 1972, in der sich der VwGH ebenfalls stark auf den Normzweck beruft.

Zu § 11 EStG 1972 hat der VwGH entschieden, dass Einlagen und Entnahmen im selben Wirtschaftsjahr gegeneinander aufzurechnen sind und zwar auch dann, wenn die Entnahmen noch im selben Wirtschaftsjahr durch Einlagen rückgängig gemacht werden, es sei denn, dass die Einlage nur für kurze Zeit (um den Bilanzstichtag) dem Betrieb verbleibt, also eine eindeutige Umgehung vorliegt (*Doralt/Heinrich*, EStG 12 § 11a, Tz 28).

Eine nur für wenige Tage getätigte Einlage, für die ein betrieblicher Zwang (z.B. ein unabweisliches Liquiditätsbedürfnis des Betriebes) nicht nachgewiesen ist, kann die Konsequenz der Nachversteuerung (infolge von Mehrentnahmen) nicht verhindern. Angesichts der vom Gesetzgeber beabsichtigten langfristigen Bindung von Kapital im Betrieb ist es irrelevant, ob die Einlage nur über 2 1/2 Wochen oder über fünf Wochen im Betrieb verbleibt (VwGH 9.11.1994, 92/13/0305, 11.5.1983, 82/13/0239 etc.)

Die steuerliche Relevanz einer solchen Einlage verneint das Höchstgericht, wenn es dem Abgabepflichtigen nicht gelingt, beachtliche außersteuerliche Gründe für die Erforderlichkeit der Einlage, wie etwa unabweisliche Liquiditätsbedürfnisse des Betriebes, darzutun. Im damaligen Beschwerdefall hatte ein Abgabepflichtiger am 18. Dezember und damit knapp vor dem Bilanzstichtag Geld von einem privaten Spargbuch eingelegt, um es kurz nach dem Stichtag am 26. Jänner wieder zu entnehmen. Diese Zuführung liquider Mittel über einen Zeitraum von etwa fünf Wochen wurde vom VwGH als nicht das Eigenkapital stärkend beurteilt (VwGH 9.11.1994, 92/13/0305).

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0261; VwGH 29.7.2010, 2008/15/0007) 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. Die Betriebsnotwendigkeit einer Einlage liegt auch dann vor, wenn die Einlage konkrete Investitionen oder Aufwendungen deckt oder eine drohende Insolvenz abwendet. Damit sind aber andere Fälle von im betrieblichen Interesse gelegene Einlagen in das Betriebsvermögen nicht ausgeschlossen. Auch Einlagen zur Abdeckung eines betrieblichen Fremdwährungskredites können als betriebsnotwendig iSd § 11a Abs. 1 EStG 1988 qualifiziert werden und zwar auch dann, wenn noch keine Verpflichtung zur Tilgung des Fremdwährungskredites bestanden hat (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0261) sondern bloß die Möglichkeit der Tilgung des Fremdwährungskredites bestanden hat. Gleiches gilt laut VwGH (24.6.2010, 2007/15/0242) für Einlagen zur Abdeckung eines betrieblichen Kontokorrentkredites.

Für die Einlagen zur Abdeckung laufender Betriebsausgaben kommt es nicht darauf an, ob der Betrieb ohne diese Einlage gezwungen wäre, im Zeitpunkt der Einlage mangels Liquidität zusätzliche Fremdmittel aufzunehmen (VwGH 29.7.2010, 2008/15/0007).

Da auf den betrieblichen Konten sowohl private als auch betriebliche Vorgänge erfasst werden, ist daher die Frage bedeutsam wofür das eingelegte Geld verwendet wurde bzw. wird. Diente es nur der Finanzierung bzw. dem Ausgleich von Entnahmen, so hat dieses Geld in keiner Weise dem Betrieb gedient bzw. liegt kein betriebliches Interesse vor. Nur die bloße Einlage auf dem betrieblichen Konto reicht noch nicht als Nachweis für die Betriebsnotwendigkeit aus, wenn sie in weiterer Folge nicht für betriebliche Zwecke verwendet wird bzw. im betrieblichen Interesse gelegen ist.

Für die gegenständlichen Einlagen bedeutet das folgendes:

Einlage am 7.12.2006 am Konto 3202 von 100.000 €:

Dem betrieblichen Konto wurde einer Einlage von 100.000 (Bankkonto 3202) bei einem Kontostand von 156,85 € zugeführt. Für den laufenden Betrieb erfolgten von diesem Konto Abbuchungen für betriebliche Aufwendungen und Rundholzeinkäufe. Aus dem Kontoverlauf ergibt sich, dass die Einlage im Vorfeld vor abzudeckenden betrieblichen Aufwendungen und Rundholzanschaffungen erfolgten, was darauf schließen lässt, dass diese Einlage am Konto nötig waren um anfallende Betriebsausgaben und Wareneinkäufe (Rundholz) zu finanzieren.

Am 31.12.2006 weist das Konto einen positiven Kontostand von 9.653,90 € auf. Auch nach dem 31.12.2006 wurden für den laufenden Betrieb Betriebsausgaben und Wareneinkäufe von diesem Konto getätigt. Somit wurde eine Fremdkapitalaufnahme vermieden. Es ergaben sich keine Hinweise darauf, dass nur kurzfristig Gelder - etwa rund um den Bilanzstichtag - betrieblich gewidmet worden wären.

Einlagen und Entnahmen sind im selben Wirtschaftsjahr gegeneinander aufzurechnen und zwar auch dann, wenn die Entnahmen noch im selben Wirtschaftsjahr durch Einlagen rückgängig gemacht werden, es sei denn, dass die Einlage nur für kurze Zeit (um den Bilanzstichtag) dem Betrieb verbleibt, also eine eindeutige Umgehung vorliegt. Außerdem bedarf es laut Gesetzgeber einer beabsichtigten langfristigen Bindung von Kapital im Betrieb.

Die strittige Einlage von 100.000 ist im Konnex mit den zeitnahen Entnahmen zu sehen. Es wäre unsachlich, die kurzfristige Eigenkapitalschwächung begünstigungsschädlich zu berücksichtigen, ohne die ihr unmittelbar folgende Stärkung saldierend in Ansatz zu bringen, zumal unmittelbar nach der Einlage dieser Betrag für Betriebsausgaben und Wareneinkäufe (Rundholz) verwendet wurde. Dies ergibt sich aus den vorgelegten Kontounterlagen und Kontoblätter, denen das Finanzamt nicht widersprach.

Warum die Einlage von 100.000 € laut Finanzamt nicht als betriebsnotwendig anzuerkennen ist, ist nicht nachvollziehbar.

Hinweise auf Umgehungshandlungen liegen nicht vor, und wurden vom Finanzamt auch nicht aufgezeigt, sodass die Einlage von 100.000 € als betriebsnotwendig im Sinne der Judikatur anzusehen ist.

In diesem Punkt ist der Beschwerde stattzugeben.

Einlage am 27.12.2006 am Konto 3200 von 50.000 €:

Was die Einlage von 50.000 € am 27.12.2006 am Kontokorrentkonto 3200 anlangt, so erfolgte diese zu einem Zeitpunkt, nämlich kurz vor dem Bilanzstichtag, wo das Konto einen positiven Saldo von 40.519,44 € auswies. Ohne Buchung der Einlage hätte sich am Konto per 31.12.2006 ein positiver Saldo von 18.463,57 € ergeben.

Unstrittig ist, dass im Zeitraum vom 1.1.2007 bis 27.6.2007 Privatentnahmen in Höhe von insgesamt 54.426,25 € von den betrieblichen Konten getätigt wurden, die größtenteils durch konkrete Ausgaben für den privaten Hausbau des Bf. hervorgerufen bzw. verursacht worden sind. Für den privaten Hausbau erfolgten Entnahmen von insgesamt 43.508 €. Der restliche Betrag erfolgte für andere private Ausgaben.

Eine Neutralisierung der Entnahmen mit den Einlagen hat nur dann nicht zu erfolgen, wenn die Einlage nur für kurze Zeit (um den Bilanzstichtag) dem Betrieb verbleibt, also eine eindeutige Umgehung vorliegt. Die Vermutung für die Betriebsnotwendigkeit einer Einlage spricht, wenn nach einer Einlage sechs Monate hindurch keine oder nur unwesentliche Entnahmen getätigt werden.

Dem Finanzamt kann nicht entgegengetreten werden, wenn es die Auffassung vertritt, die strittige Einlage von 50.000 € hätte zum Ausgleich von 2006 getätigten Entnahmen gedient und zwar aus folgenden Gründen:

Die Dimension der Soll und Habenumsätze auf den betrieblichen Konten - insbesondere dem Kontokorrentkonto - entbindet dem Bf. nicht, davon die Gelder zur Überprüfung der Betriebsnotwendigkeit entsprechend dazutun, zumal betriebliche als auch private Abbuchungen von dem Konto erfolgten.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht davon auszugehen, dass bei abgabenrechtlichen Begünstigungen (Ermäßigungen, Befreiungen, etc.) der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund tritt, als der Partei eine besondere Behauptungslast obliegt. Es liegt also an der Partei, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen. Bei der Geltendmachung des § 11a EStG 1988 handelt es sich um eine Begünstigungsvorschrift und unterliegt der Steuerpflichtige dadurch einer erhöhten Mitwirkungspflicht (VwGH vom 31. März 1999, 98/16/0321, 0322). Den Bf. trifft somit die Beweislast für die Richtigkeit seiner Vorbringen in Bezug auf die Betriebsnotwendigkeit der Einlagen.

Nach den amtlichen Erläuterungen sind Einlagen nur dann betriebsnotwendig, wenn sie Fremdkapital ersetzen oder Fremdkapital vermeiden, nicht jedoch dann, wenn sie nur dazu dienen, um vorangegangene Entnahmen auszugleichen.

Das Vorbringen des Bf. ist nicht geeignet, die Feststellungen des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid, wonach die Betriebsnotwendigkeit der Einlage von 50.000 € nicht gegeben sei, zu widerlegen. Dem Beschwerdevorbringen ist nicht zu entnehmen, worin die Betriebsnotwendigkeit gelegen sein soll, zumal das Konto vor und nach der Einlage positive Saldi im größerem Ausmaß aufwies. Der Bf. hat durch nichts nachgewiesen, dass die Einlage dazu gedient hat einen Fremdkapitalbedarf abzudecken bzw. betriebliches Fremdkapital durch Eigenkapital zu ersetzen.

Vom Bf. wurden die behaupteten Maßnahmen zum Ersatz vom Fremdkapital bzw. zur Fremdkapitalvermeidung nicht "aktiv" gesetzt. Ein unmittelbarer und konkreter Fremdkapitalbedarf für Rundholzeinkäufe ist nicht bekannt. Der Kontostand zum Zeitpunkt

der Einlage so wie die Vorgangsweise rund um die Rundholzeinkäufe widerspricht dem Erfordernis des Fremdkapitals bzw. des Fremdkapitalersatzes zumal das Konto einen positiven Saldo von 40.519,44 € am 27.12.2006 aufwies.

Das Vorbringen des Bf. verhilft der Beschwerde in diesem Punkt auch nicht zum Erfolg, hat doch der Bf. selbst im Schreiben vom 29.11.2011 vorgebracht, dass *"er nicht wusste, wann und in welcher Höhe die Rundholzeinkäufe anfallen werden"* bzw., dass *"es sich bei Rundholz um eine verderbliche Ware handelt, die nur angeschafft wird, wenn entsprechende Aufträge für die Be- und Verarbeitung vorliegen und es keinen Sinn macht Rundholz über einen größeren Zeitraum auf Lager zu legen, da die Gefahr des Verlustes durch diverse Umstände sehr groß ist und die Bareinlagen nicht dazu gedient haben einen überhöhten Wareneinkauf zu finanzieren"*.

Im gegenständlichen Fall konnte vom Bf. nicht unter Beweis gestellt werden, dass die Einlage am Kontokorrentkonto 3200 dazu diene, einen konkreten Fremdkapitalbedarf abzudecken oder diese benötigt wird um Fremdkapital durch Eigenkapital zu ersetzen. Ohne die Einlage hätte das Konto am 31.12.2006 noch immer einen positiven Kontostand von 18.463,57 € ausgewiesen. Konkrete Hinweise für einen unmittelbar bevorstehenden und abzudeckenden Kredit für die Rundholzeinkäufe gibt es nicht und wurden vom Bf. auch nicht dargelegt. Auch, dass Fremdkapital durch Eigenkapital zu ersetzen ist, wurde vom Bf. weder behauptet noch im Detail aufgezeigt.

Der Bf. hat die vom Finanzamt in Abrede gestellte Betriebsnotwendigkeit der Einlage nicht widerlegt, sondern - im Gegenteil - gibt er doch selbst an, dass er in der Folge Entnahmen für den privaten Hausbau und für private Ausgaben von mehr als 54.426,25 € getätigt hatte.

Wenn der Bf. sich darauf beruft, die *"Einlagen haben zur Stärkung des Eigenkapitals gedient und er habe diese über die Sechs Monate im Betrieb gelassen"*, so kann diesen Ausführungen zumindest für die Einlage von 50.000 € nicht gefolgt werden. Dass keine Betriebsnotwendigkeit gegeben ist, ergibt sich nämlich daraus, dass der Bf. für den privaten Hausbau und für private Ausgaben innerhalb von sechs Monaten nicht unbedeutende Entnahmen von diesem Konto und auch den anderen betrieblichen Konten tätigte. Von einer längerfristigen Bindung im Betrieb sowie von einer Stärkung des Eigenkapitals kann auf Dauer in diesem Ausmaß nicht gesprochen werden.

Bei dem vom Gesetzgeber gewollten längerfristigen Eigenkapitalaufbau ist hier die vorliegende Entnahmeentwicklung diesem Zweck eher abträglich.

Es muss davon ausgegangen, dass die Einlage dem Ausgleich der im Jahr 2006 getätigten Entnahmen gedient hat. Dass ein Teil der Einlage dem betrieblichen Bereich zugute kam, kann daraus nicht abgeleitet werden bzw. ist daraus nicht ersichtlich, da zum Bilanzstichtag hinreichend tilgbare Verbindlichkeiten bestanden haben, die mit der Einlage nicht getilgt wurden. Dem Bf. wäre es unbenommen geblieben, die Einlage für betriebliche Zwecke zu verwenden und auf Dauer dem Betrieb zuzuführen und somit das Eigenkapital zu stärken.

Anders als im Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2010, 2007/15/0261, in dem der Bf. das Geld zur Rückzahlung eines Fremdwährungskredites im selben Jahr verwendete, hat hier der Bf. keinerlei Handlungen gesetzt, die auf einen möglichst raschen Fremdkapitalersatz gerichtet gewesen wären.

Angesichts der Vorgangsweise des Bf., der privaten Vorgänge - Entnahmen für den privaten Hausbau und für private Aufwendungen im Jahr 2007 - und des fehlenden Nachweises für die Verwendung der Einlage kann diesbezüglich keine betriebliche Notwendigkeit der geleisteten Einlage festgestellt werden.

Nach all dem Gesagtem handelt es sich bei der Einlage von 50.000 € um keine betriebsnotwendige Einlage. Hinsichtlich der Einlage von 100.000 war der Beschwerde stattzugeben.

Damit errechnet sich der begünstigungsfähige Anstieg des Eigenkapitals wie folgt:

Gewinn unstrittig in €	259.032,19
BP unstrittig	7.710
Entnahmen unstrittig (statt 423.124,51 € Abschreibfehler)	-423.142,51
Betriebsnotwendige Einlagen 221.246 €-50.000 € laut BFG	171.246,00
Eigenkapitalanstieg/erhöhung	+14.845,68
Basis für den Hälftesteuersatz in €	+14.845,68

Aus der Berechnung ergibt sich nun, dass eine Kapitalerhöhung von 14.845,68 € gegeben ist, und für diesen Betrag der Hälftesteuersatz anzuwenden ist.

Berechnung der Einkommensteuer 2006:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft laut Bescheid vom 19.5.2011/unstrittig	25.728,79 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Bescheid vom 19.5.2011/unstrittig	266.742,16 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Bescheid vom 19.5.2011/unstrittig	19.664,13 €
Gesamtbetrag der Einkünfte laut BFG	312.135,08 €
Sonderausgaben:	
Kirchenbeitrag/unstrittig	-100,00 €
Einkommen	312.035,08 €
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988	

beträgt:		
$(312.035,08 - 51.000) \times 0,5 + 17.085,00$		147.602,54 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		147.602,54 €
Steuer für den Durchschnittsteuersatz		147.602,54 €
Durchschnittsteuersatz $(147.602,54 / 312.035,08 \times 100)$		47,30%
Durchschnittsteuersatz	47,30% von 297.189,40	140.570,58 €
Hälftesteuersatz	23,65% von 14.845,68	3.511,00 €
Einkommensteuer		144.081,58 €

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

F. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit gegenständlichem Erkenntnis wurde nicht über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Feststellungen auf der Sachverhaltsebene (Beweiswürdigung) betreffen keine Rechtsfragen und sind grundsätzlich keiner Revision zugänglich.

Linz, am 2. November 2016