

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde FA betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

1. Der Bf. führte im Streitjahr drei Betriebe. Unter der Kennzahl 793 (*Gemäß § 11a mit dem Hälftesteuersatz zu versteuernde nicht entnommene Gewinne*) machte er in der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung einen Betrag von € 20.066,79 geltend.

2. Über Aufforderung des Finanzamtes (FA), die Berechnung des Betrages samt aufgliederter Privatentnahmen/-einlagen sowie eine Darstellung der Eigenkapitalentwicklung des Jahres 2009 vorzulegen, übermittelte er nachstehende Darstellungen für die Betriebe A. (in weiterer Folge Betrieb A) und B. (in weiterer Folge Betrieb B):

2.1.

Darstellung nicht entnommener Gewinn für begünstigte Besteuerung (§ 11a EStG),
bzw. Nachversteuerung für den Betrieb A, Betriebsbeginn 23.05.2008

	2009	2008
Steuerlicher Gewinn (Vergleichsgröße A)	9.842,62	-1.700,10
Entnahmen gem § 4 Abs 1 EStG		
Betriebsnotwendige Einlage anl. Gründung (Kto 9100)	0,00	-500,00
Privat (Kto 9200)	3.768,74	-1.631,32
Privatanteile und Eigenverbrauch (Kto 9240)	898,61	0,00
Verrechnung Strasshof (Kto 9461)	451,02	0,00
Verrechnung Purkersdorf (Kto 9462)	-6.389,19	0,00
Saldo der Entnahmen und betriebsnotwendigen Einlagen (Vergleichsgröße B)	-1.179,82	-2.131,32
Eigenkapital-Anstieg (Vergleichsgröße A - Vergleichsgröße B) bzw. Eigenkapital-Absinken (-) = Nachversteuerung	11.022,44	431,22
Begünstigte Besteuerung in Anspruch genommen	9.842,62	0,00
in Einkommensteuererklärung nachversteuert	0,00	0,00

2.2.

Darstellung nicht entnommener Gewinn für begünstigte Besteuerung (§ 11a EStG),
bzw. Nachversteuerung für den Betrieb B

	2009	2008	2007
Steuerlicher Gewinn (Vergleichsgröße A)	10.224,17	27.967,15	37.927,72
Entnahmen gem § 4 Abs 1 EStG			
Betriebsnotwendige Einlage anl. Gründung (Kto 9100)	0,00	0,00	-800,00
Privat (Kto 9400)	17.910,22	20.393,65	12.324,74
Privatanteile und Eigenverbrauch (Kto 9405)	0,00	0,00	1.008,36
Einkommensteuer lt. SB (Kto 9410)	-1.956,99	12.864,51	2.000,00
Anspruchszinsen (Kto 9411)	0,00	175,36	0,00
Einkommensteuer-VZ (Kto 9415)	8.364,70	10.000,00	6.000,00
Lebensversicherung (Kto 9440)	0,00	43,70	43,70
Privatanteil Kfz (Kto 9445)	1.864,83	1.729,98	0,00
Luxustangente Kfz (Kto 9458)	0,00	0,00	686,88
Verrechnung Nahversorger (Kto 9460)	-451,02	0,00	0,00
Verrechnung TS BP (Kto 9461)	0,00	6.543,99	4.655,84
Verrechnung Purkersdorf (Kto 9462)	-22.450,52	0,00	0,00
Privateinlage (Kto 9490)	-6.000,00	0,00	0,00
Saldo der Entnahmen und betriebsnotwendigen Einlagen (Vergleichsgröße B)	-2.718,80	51.751,19	25.919,52
Eigenkapital-Anstieg (Vergleichsgröße A - Vergleichsgröße B) bzw. Eigenkapital-Absinken (-) = Nachversteuerung	12.942,97	-23.784,04	12.008,20
Begünstigte Besteuerung in Anspruch genommen	10.224,17		12.008,20
in Einkommensteuererklärung nachversteuert		12.008,20	

3. Am 14.12.2010 erließ des FA den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 mit folgender Begründung:

„Gem. § 11a EStG 1988 können natürliche Personen, die den Gewinn aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn ausgenommen Übergangsgewinn und Veräußerungsgewinne bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens 100.000,-- mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG versteuern. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn die Entnahmen übersteigt. Einlagen sind nur insoweit zu berücksichtigen als sie betriebsnotwendig sind.“

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen wird die Begünstigung des § 11a EStG für den Betrieb A für nichtentnommenen Gewinn von 5.084,27 anerkannt. Für den Betrieb B sind die Voraussetzungen nicht gegeben, da für die Einlagen Verrechnung C. (in weiterer Folge Betrieb C) und Privateinlage die Betriebsnotwendigkeit nicht gegeben ist.“

4. Dagegen brachte der Bf. eine nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung ein.

Bei den beiden Betrieben A und B kürzte das FA die an sich betriebsnotwendige Einlage vom Betrieb C (Verrechnungskonto) und komme statt den vom Bf. ermittelten € 20.066,79 für den Halbsatz auf € 5.084,27.

Dies sei einerseits unrichtig, da die Einlagen sehr wohl betriebsnotwendig gewesen seien. Im Betrieb B ergebe sich mit den Verrechnungskonten nur ein Kapital von € 41,28. Ohne diese betriebsnotwendige Einlage aus dem Betrieb C, wäre ein negatives Kapital von rund € 22.400,00 gegeben. Beim Betrieb A wäre ohne Einlagen das Kapital ebenfalls unbefriedigend niedrig.

Wenn das FA dies aber nicht verändern wolle, müsse dies vice versa für den Betrieb C angewendet werden. Es werde eine entsprechende Beilage (4.1.) angeschlossen, wo ein Betrag von € 36.307,91 für die begünstigte Besteuerung in Anspruch genommen werde:

4.1.

<i>Darstellung nicht entnommener Gewinn für begünstigte Besteuerung (§ 11a EStG) bzw. Nachversteuerung für den Betrieb C, Betriebsbeginn 24.08.2009</i>	
	2009
<i>Steuerlicher Gewinn (Vergleichsgröße A)</i>	51.523,41
<i>Entnahmen gem § 4 Abs 1 EStG</i>	
<i>Betriebsnotwendige Einlage anl. Gründung (Kto 9020)</i>	-1.000,00
<i>Privat (Kto 9400)</i>	16.215,50
<i>Privatanteile und Eigenverbrauch (Kto 9405)</i>	0,00
<i>Verrechnung Nahversorger (Kto 9460)</i>	6.389,19
<i>Verrechnung Strasshof (Kto 9462)</i>	38.782,52
<i>Saldo der Entnahmen und betriebsnotwendigen Einlagen (Vergleichsgröße B)</i>	60.387,21
<i>Eigenkapital-Anstieg (Vergleichsgröße A - Vergleichsgröße B) bzw. Eigenkapital-Absinken (-) = Nachversteuerung</i>	-8.863,80
<i>Begünstigte Besteuerung in Anspruch genommen</i>	36.307,91
<i>in Einkommensteuererklärung nachversteuert</i>	0,00

5. Ergänzungsersuchen des BFG vom 05.09.2017:

Unter Hinweis auf Judikatur und Rechtsprechung, wonach Einlagen, die kurz vor dem Bilanzstichtag geleistet werden, um frühere Einlagen auszugleichen, keine betriebsnotwendigen Einlagen darstellen, wurde der Bf. aufgefordert, nachzuweisen, dass die Einlagen im betrieblichen Interesse gelegen waren. Insbesondere wurde um Vorlage der Bilanzen sowie der in den Beilagen dargestellten Sachkonten (Kapitalkonten, Privatentnahmen- und Privateinlagenkonten, Verrechnungskonten) ersucht, aus denen die chronologische Aufstellung sämtlicher im Beschwerdezeitraum getätigten Entnahmen und Einlagen hervorgeht. Weiters wurde um Vorlage der betrieblichen Girokonten mit Bekanntgabe der Kontostände zum Zeitpunkt der Einlagen und der Kontobuchungen ersucht.

6. Mit Email vom 14.11.2017 legte der steuerliche Vertreter des Bf. 7 Pdf-Dateien vor und teilte ergänzend mit:

„In der Beilage sende ich Ihnen die Einzelbilanzen 2009 sowie die relevanten Sachkonten des Betriebes C unseres Klienten.

Die gewünschte Aufbereitung der Sachkonten des Betriebes B ist derzeit unmöglich. Ich leite Ihnen diese in den nächsten Tagen nach, sofern die EDV mitspielt.

Wenn Sie noch weitere Sachkonten wünschen, leite ich Sie gerne weiter.

Originalkontoauszüge habe ich auch, allerdings sehen die Ordner schon etwas ungustiös aus. Wäre mir lieber, wenn ich diese nicht angreifen muss.

Der Sache nach, ist die Rechtsmeinung des Erstbescheid nicht nachvollziehbar, warum Betriebsnotwendigkeit bzw. die tws. Betriebsnotwendigkeit der Einlagen in den Betrieben

A und B versagt wurde. Die Kapitalausstattung der beiden Betriebe war nicht so rosig, dass dies zu rechtfertigen wäre.

Jedoch wenn man schon die Ansicht des Bescheides vertritt, dann ist natürlich sinngemäß diese Ansicht auch auf den Betrieb C anzuwenden.“

7. Mit Email vom 16.01.2018 übermittelte der steuerliche Vertreter eine weitere Pdf-Datei „Daten Betrieb B“.

Es wurde erwogen

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.

Rechtslage:

Die Bestimmung des § 11a Abs. 1 EStG 1988 in der für Streitzeitraum geltenden Fassung des BGBl I Nr. 180/2004 bzw. BGBl I Nr. 3/2007 (ab 27.01.2007) 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 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.“*

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.

Aus EStR 2000, Rz 3860e, geht Folgendes hervor:

"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."

Laut einer Entscheidung des 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-Entscheidung - 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 gemäß § 11 EStG 1972 nachgebildet, weshalb für Zwecke ihrer Interpretation auch die Rechtsprechung zu dieser Bestimmung herangezogen werden kann (Doralt/Heinrich, EStG¹², § 11a Tz 4).

Dem Begriff der betriebsnotwendigen Einlage kann deshalb kein über den Zweck, offensichtliche Umgehungshandlungen vermeiden zu wollen, hinausgehender Inhalt beigemessen werden.

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, aaO, § 11a, Tz 28).

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 Sparbuch 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 dann nicht gegeben, wenn diese bloß kurze Zeit um den Abschlussstichtag im Betrieb verbleibt.

Die Betriebsnotwendigkeit einer Einlage liegt auch dann vor, wenn die Einlage konkrete Investitionen oder Aufwendungen deckt oder eine drohende Insolvenz abwendet. 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 (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0261) sondern bloß die Möglichkeit der Tilgung des Fremdwährungskredites bestanden hat. Gleiches gilt für Einlagen zur Abdeckung eines betrieblichen Kontokorrentkredites.

Für 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 haben diese Einlagen 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 den Beschwerdefall bedeutet das Folgendes:

Betrieb A

Für den Betrieb A ist das FA davon ausgegangen, dass die Einlagen von gesamt € 6.389,19 als nicht betriebsnotwendig anzusehen sind.

Nach den im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen wurden über das Konto 2009 „Verrechnungskonto Betrieb C“ im Zeitraum September bis Dezember 2009 Einlagen geleistet und mit diesen diverse betriebliche Aufwendungen abgedeckt. Es geht hervor, dass für den laufenden Betrieb von diesem Konto Abbuchungen für betriebliche Aufwendungen erfolgten wie z. B. für Dienstgeberbeiträge, Zuschläge zum DB, Umsatzsteuer, Kammerumlage, Anschaffung von Rolläden, Waschmittel, Reinigungsmittel usw. Aus dem Kontoverlauf ergibt sich, dass die Einlagen zur Abdeckung von betrieblichen Aufwendungen erfolgten, was darauf schließen lässt, dass diese Einlagen am Konto nötig waren um anfallende Betriebsausgaben und Anschaffungen zu finanzieren.

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 .

Da gegenständlich Hinweise auf Umgehungshandlungen nicht vorliegen und vom FA auch nicht aufgezeigt wurden, ist die Einlage von € 6.389,19 als betriebsnotwendig im Sinne der Judikatur anzusehen.

In diesem Punkt war der Beschwerde stattzugeben. Der begünstigungsfähige Anstieg des Eigenkapitals im Sinne des § 11a EStG 1988 beträgt für den Betrieb A daher € 9.842,62.

Betrieb B

Aus den im Beschwerdeverfahren vorgelegten Aufstellungen und Unterlagen (Kontoblätter) geht lediglich hervor, dass Einlagen über das Konto „Verrechnung Betrieb C“ (Konto 9462) von gesamt € 22.450,52 und weitere Einlagen über das Konto „Privateinlagen“ (Konto 9490) von € 6.000,00 getätigt worden sind. Es sind lediglich Saldobuchungen zum 17.12.2009 ersichtlich, aus denen weder eine chronologische noch eine betragsmäßige Zuordnung abgeleitet werden kann. Es kann aufgrund dieser Unterlagen weder überprüft werden, wann die Geldbeträge eingelegt wurden, welchen Zweck diese Einlagen hatten bzw. ob diese lediglich zum Ausgleich der zuvor getätigten Entnahmen von gesamt € 17.910,22 (laut Kontoblatt „Privatentnahmen“, Konto 9400) erfolgt sind oder wie lange die Einlagen im Betrieb verblieben sind. Überdies wurde auch bei den oben angeführten Entnahmen ein betrieblicher Veranlassungszusammenhang weder behauptet noch nachgewiesen.

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 31.03.1999, 98/16/0321, 0322).

Den Bf. trifft somit die Beweislast für die Richtigkeit seiner Vorbringen in Bezug auf die Betriebsnotwendigkeit der Einlagen. Trotz Aufforderung durch das BFG wurden entsprechende Nachweise aber nicht vorgelegt.

Was den Einwand des Bf. betrifft, im Falle der Abweisung seiner Beschwerde beantrage er die begünstigte Besteuerung für den Betrieb C, ist darauf hinzuweisen, dass zum einen weder die dargestellten Beträge nachvollzogen werden können (z. B. „Verrechnung Betrieb B“, Konto 9462, laut Beilage 4.1. € 38.782,52, laut Beilage 2.2. € 22.450,52) und zum anderen ein buchhalterisches „Rückgängigmachen“ von letztlich tatsächlich getätigten Entnahmen und Einlagen nicht möglich ist. Anderenfalls wäre davon auszugehen, dass eine ordnungsgemäße Buchführung nicht vorliegt bzw. in den

jeweiligen Jahresabschlüssen der einzelnen Betriebe eine sachgerechte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht erfolgt ist.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Wien, am 29. Jänner 2018