



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., ehem. Gastwirt, Adresse, vertreten durch Mag. Jürgen Siebeneichler, Steuerberater, 4873 Frankenburg a.H., Marktplatz 1, vom 19. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 19. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	ATS 419.642	Einkommensteuer	€ 8.610,64
		€ 30.496,57		ATS 118.485

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
2002 Einkommen	€ 18.003,99	Einkommensteuer	€ 3.400,25

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	€ 22.338,28	Einkommensteuer	€ 4.894,51

Entscheidungsgründe

Der Bw. war Gastwirt (Betriebsübergabe an seine Tochter am 30.06.2009). Es wurden im Berufszeitraum jeweils Gewinne erzielt (Beilage 1). Der Bw. ermittelte den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Eine Betriebsprüfung wurde durchgeführt (BP-Bericht v. 13.12.2005).

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Bw. sammelte Waldfrüchte, legt diese später (unter anderem mit dem Gemüse aus dem Privatgarten seiner Tochter) in den Betrieb ein. Die Beeren und die Pilze (Waldfrüchte) bzw. auch das Gemüse aus dem Privatgarten der Tochter waren für den Betrieb des Bws. bestimmt (betriebliche Verwendung durch Verzehr nach Einlage bzw. Verarbeitung).

Strittig ist ob der Küchenwarenaufwand (Konto : "Obst und Gemüse aus eigenem Garten") in der in der Bilanz ausgewiesenen Höhe , der vom Bw. nach den dem fiktiven Einstandspreis bewertet wurde, zu Recht von der Betriebsprüfung gewinnerhöhend berücksichtigt wurde.

Der Betriebsprüfer führte zusammengefasst in seiner Stellungnahme unter Hinweis auf die die TZ 2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 13.12.2005 aus, *dass es sich seiner Ansicht nach dabei um keine Einlage gehandelt habe, da diese Produkte nicht aus dem Privatvermögen des Bws. stammten. Dieser habe vielmehr diese Produkte im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit gesammelt, mit der Absicht, diese Waren in seinem Betrieb für gewerbliche Zwecke zu verwenden. Der Hauptkostenfaktor bestehe für diese Tätigkeit im eigenen Zeitaufwand des Unternehmers, welche daher als Eigenleistung angesehen worden sei. Berechnungsgrundlagen würden fehlen.*

Die steuerliche Vertretung vertritt zusammengefasst in der Berufung v. 19.01.2006 bzw. in ihrer Stellungnahme v. 20.02.2006 den Standpunkt, dass der Bw. durch das Sammeln der Beeren, Pilze etc. sehr wohl zivilrechtlicher Eigentümer geworden sei („originärer Eigentumserwerb“), daher man von einer Einlage in den Betrieb des Bws. (Gastwirtschaft) aus dessen Privatvermögen ausgehen müsse. Entgegen der Auffassung des Betriebsprüfers handle es sich auch um keine Eigenleistung, da der Bw. die Beeren und die Pilze aus dem Wald nicht hergestellt habe, sondern das fertige Produkt gesammelt und dann in der Folge in seiner Küche verarbeitet habe. Es spiele keine Rolle , wie der Bw. in den Besitz des Wirtschaftsgutes gekommen sei. Aufwendungen von Dritten in bedeutender Form seien nicht entstanden (unter Hinweis auf Literatur Hofstätter/Reichel TZ 19 zu § 6 Z 5 EStG 1988). Ebenso spiele es keine Rolle, ob die Ernte der Beeren und die Pilze im Wald mit oder ohne Zustimmung des Waldbesitzers erfolgt sei. Die Bewertung sei nach den Angaben des Bws. zu fiktiven Anschaffungskosten erfolgt. Die Grundlagen dafür hätten zwar vom Bw. anlässlich der Bilanzerstellung dem Steuerberater zwar nicht mehr vorgelegt werden können, aber sehr wohl für die Folgejahre 2004 und 2005, sodass die Glaubhaftmachung der eingebrachten Waren für die Jahre 2001 bis 2003 hinreichend gegeben gewesen sei. Die Art der eingebrachten Waren sei mit den geprüften Jahren im Großen und Ganzen ident. Unterschiedlich seien nur die jeweiligen Preise und Mengen gewesen. Dies ergebe sich auch aus der Lebenserfahrung, dass in der Landwirtschaft die Menge der Ernte abhängig von der jeweiligen Wittersituation sei. Der Bw. sei Gastwirt und nicht Sammler. Wo er seine Freizeit verbringe, sei egal. Anlässlich der Bilanzerstellung sei besprochen worden, welche Produkte der Bw. betrieblich verwendet habe, er also eingelegt habe. Inwieweit er Produkte für private zwecke zusätzlich gesammelt habe, sei für den Steuerberater nicht von Interesse gewesen, lasse sich aber wohl nicht ausschließen. Die Bewertung der Produkte sei daher in Anlehnung an die Preise erfolgt,

welche der Bw. hätte bezahlen müssen, wenn er diese Waren gekauft hätte und nicht, wie lange er zum Sammeln der Produkte gebraucht habe.

Die steuerliche Vertretung gab am 15.07.2010 telefonisch weiters bekannt, dass der Einlagenvorgang bzw. der Verbrauch der Waldfrüchte in der Bilanz zu den jeweiligen Stichtagen erfasst worden sei. Eine detaillierte Berechnung sei zwar vom Bw. nicht vorgelegt worden, aber es handle sich eben um Schätzwerte (fiktive Einstandspreise).

Telefonisch gab der Betriebsprüfer am 20.07.2010 weiters bekannt, dass die in der Buchhaltung aufgeschlüsselten Beträge (Endsummen der jeweiligen Waldfrüchte nach eigener Bewertung) im Rahmen der Schlussbesprechung zwar hinsichtlich Mengenangaben, Sorten und Preisbewertungen von den Parteien mündlich erörtert wurden. Diese Aussagen bzw. Angaben seien aber nicht in der Niederschrift zur Schlussbesprechung festgehalten worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Notwendiges Betriebsvermögen:

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt im Steuerrecht nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums (§ 24 BAO).

Durch das Sammeln der Waldfrüchte wurde der Bw. jedenfalls Sachinhaber bzw. Besitzer.

Er hatte durch die gesammelten Waldfrüchte die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausgeübt und diese sind ihm daher zuzurechnen (wirtschaftlicher Eigentümer). Für die Annahme eines eigenständigen Gewerbebetriebes (Sammlertätigkeit) bieten sich keine Anhaltspunkte aus den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Das Argument des Betriebsprüfers, die Beeren seien nicht aus dem Privatvermögen des Bws. und diese könnten daher auch nicht Gegenstand einer Einlage sein, ist daher nach Ansicht des Referenten unrichtig. Denn es kommt nicht darauf an, wie die Wirtschaftsgüter in den Besitz des Bws. gelangen (VwGH 07.04.1981, 1289/79, Baldauf in Jakom zu § 23 Rz 39, S.890, 2.Auflage).

Für die Beantwortung der Frage, ob Wirtschaftsgüter einem Betriebsvermögen zuzuordnen sind, ist deren Aufbewahrungsort nicht von entscheidender Bedeutung (VwGH v. 30.05.2001, 99/13/0024). Ob sich daher die Lagerung der Waldfrüchte oder des Gemüses in einem Gefrierschrank des Privatwohnhauses oder der Gastwirtschaft befand, ist nebensächlich.

Waren sind ein typisches Beispiel für Betriebsvermögen. Unstrittig ist die betriebliche Verwendung der Beeren durch Verzehr im Gastlokal.

Waren, die im Geschäft des Steuerpflichtigen veräußert werden, zählen im Zeitpunkt des Verkaufes selbst dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie aus dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen stammen (VwGH v. 13.05.1975,0835/74). Nach dieser Judikatur sind Geschäfte, die ein Kaufmann (oder Unternehmer nach dem UGB) in dem Bereich, in dem er sein Gewerbe ausübt, tätigt, Geschäfte der Geschäftssphäre und nicht der Privatsphäre. (vgl. Jakom zu § 4 Rz 173, Stichwort Waren, S. 254). Daher stellen diese Erlöse auch Betriebseinnahmen dar.

Einlagen sind gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988, dritter und vierter Satz, alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich zum Betrieb.

Bewertung:

§ 6 Z 5 EStG Satz 1 EStG 1988 normiert in der in den Streitjahren geltenden Fassung für die Einlage von Wirtschaftsgütern Folgendes:

„Einlagen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen“.

Dieser Wert ist ein Schätzwert unter der Fiktion der Betriebsveräußerung. Der Teilwert ist ein Zusammenhangswert (Wert des einzelnen Wirtschaftsgutes aufgrund dessen Zugehörigkeit zum Betrieb). Vereinfacht ausgedrückt ist der Teilwert beim Umlaufvermögen der Einstandspreis (=Preis am Beschaffungsmarkt, vgl. Doralt, Grundriss des österr. Steuerrechtes, Einkommensteuer, Band I, S.116, S.126, 5.Auflage, Manz-Wien –Orac Verlag, zum Begriff der Einlagen siehe ebenfalls Doralt IV, A, 2 e, S.115 ff.).

Bei in das **Umlaufvermögen eingelegten Wirtschaftsgütern** ist daher der fiktive Einstandspreis für das Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der Einlage (z.B. für 1 Kg Heidelbeeren € 5,50 bei Erwerb von einem Landwirt) anzusetzen.

Nur ausnahmsweise (z.B. wenn Wirtschaftsgüter für den Betrieb keine Bedeutung haben), kann dieser Wert auch dem Marktpreis am Absatzmarkt entsprechen (und ist insofern in diesem Ausnahmefall mit dem gemeinen Wert vergleichbar).

*Erwirbt beispielsweise ein Kaufmann (Unternehmer nach UGB) Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach Gegenstand seiner gewerblichen Weiterveräußerung sind, so ist der Erwerb grundsätzlich **auch dann als betrieblich veranlasst anzusehen, wenn er unentgeltlich erfolgt**. Die Bewertung dieser Wirtschaftsgüter erfolgt nach § 6 Z 9 lit b EStG 1988 (VwGH v. 26.05.1999,94/13/0062).*

Selbst die **Veruntreuung von Waren durch einen Dienstnehmer** und die Einlage von Wirtschaftsgütern in den Betrieb stellt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine

laufende Einlage in den Gewerbebetrieb und eine Betriebseinnahme aus dem Verkauf dar (VwGH v. 25.02.1997, 95/14/0112). Ein Handelswareneinsatz ist daher auch für veruntreute Wirtschaftsgüter, obwohl für diese auch kein Entgelt bezahlt wurde, zu berücksichtigen.

Unternehmerlohn (Zeitaufwand (Kostenfaktor) für das Sammeln der Früchte/Eigenleistungen des Unternehmers) ?:

Eine (fiktive) Betriebsausgabe in Form des Unternehmerlohnes (für persönliche Sammeltätigkeit) wurde vom Bw. nicht geltendgemacht .

Schätzungen oder die Verhängung eines Sicherheitszuschlages aus dem Grunde von Buchführungsmängeln waren **nicht** Thema dieses Berufungsfalles (siehe auch Feststellungen der Betriebsprüfung TZ 2 des BP-Berichtes v. 13.12.2005 - fehlende Berechnungsgrundlagen für die Waldfrüchte führten nicht zur Schätzung von zusätzlichen Einnahmen).

Auch der Betriebsprüfer ergänzt noch im Telefonat v. 20.07.2010, dass die Mengen, Sorten und Preisbewertungen in der Schlussbesprechung erörtert wurden. Diese Angaben bzw. Aussagen während der Schlussbesprechung wurden aber nicht in die Niederschrift zur Schlussbesprechung aufgenommen (vgl. AV. v.20.07.2010).

Die **Glaubhaftmachung der getätigten Einlagen** reicht nach Ansicht des Referenten aus (§ 167 Abs. 2 BAO). Die Darstellung in der Gegenäußerung der steuerlichen Vertretung v. 20.02.2006, wonach die Mengen der Jahre 2004 und 2005 mit jenen des Berufszeitraumes im Großen und Ganzen ident gewesen wären, erscheint glaubwürdig. Schwankungen in den Verbrauchsmengen - bedingt durch äußere Faktoren (z.B. Wettersituation) – sind plausibel. In trockenen Perioden (Rekordsommer 2003) konnten daher auch weniger Waldfrüchte gesammelt und in weiterer Folge in den Betrieb eingelegt werden.

Der **Gewinn aus Gewerbebetrieb** ermittelt sich daher wie folgt:

Jahr / Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. BP - Verminderung lt.UFS = Gewinn lt.UFS:	
2001 / ATS 459.915- ATS 35.000=	ATS 424.915 = € 30.879,78
2002 / € 20.905,93 - € 2.500=	€ 18.405,93
2003 / € 23.785,22 - € 1.000=	€ 22.785,22

Aus den angeführten Gründen war daher der Berufung Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 26. Juli 2010