



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Otto Fritz, Steuerberater, 8670 Krieglach, Roseggerstraße 10, vom 18. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 9. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer für 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt eine Tischlerei („Design & Möbelwerkstätte“) und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

In der **Einkommensteuererklärung für 2005** machte er eine begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne (§ 11a EStG 1988) in Höhe von 21.614,01 Euro geltend. In einer diesbezüglichen Aufstellung führte er (ua.) Einlagen in Höhe von 91.922,86 Euro an.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 27. April 2007** führte der steuerliche Vertreter näher aus, wie es zu diesen – von ihm ausdrücklich als „betriebsnotwendig“ bezeichneten – Einlagen gekommen sei: Im Jahr 2005 habe der Bw. die Möglichkeit erhalten, ein altes Haus abzutragen und dafür das Holz in seinem Betrieb zu verwenden (der Bw. fertige auch Möbel aus Altholz). Dieses Holz sei mit einem Wert von 68.000,00 Euro in den Inventurstand aufgenommen worden. Darüber hinaus sei aber auch Brennholz mit einem Wert von

10.000,00 Euro in den Inventurstand aufgenommen worden. Beide Beträge seien über Privateinlage gebucht worden. Bei den restlichen Beträgen handle es sich um Privateinlagen, welche der Bw. getätigkt habe, um seinen Kontokorrentkredit nicht zu überziehen.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 9. Juli 2007** anerkannte das Finanzamt lediglich einen nicht entnommenen Gewinn (§ 11a EStG 1988) in Höhe von 2.351,11 Euro. Laut Bescheidbegründung seien Einlagen nur insoweit begünstigt, als sie betriebsnotwendig seien. Als betriebsnotwendig gelte die Fremdkapitalvermeidung bei betrieblich veranlasstem Kapitalbedarf bzw. der Ersatz von Fremdkapital. Die Aufnahme von altem Holz bzw. Brennholz in den Inventurstand würde diese Voraussetzungen jedoch nicht erfüllen. Im vorliegenden Fall seien daher lediglich Einlagen in Höhe von 13.922,86 Euro zu berücksichtigen, woraus sich eben der o.a. begünstigte Gewinn ergebe.

Gegen die Nichtanerkennung von altem Holz im Wert von 68.000,00 Euro sowie von Brennholz im Wert von 10.000,00 Euro als betriebsnotwendige Einlagen im Sinne des § 11a EStG 1988 richtet sich die **Berufung vom 18. Juli 2007**: Der Bw. erziele einen Teil seines Umsatzes aus der Herstellung von Möbeln aus Altholz, womit aber eine Betriebsnotwendigkeit in Bezug auf Altholz jedenfalls gegeben sei. Der Bw. habe im Jahr 2005 die Möglichkeit genutzt, ein altes Holzgebäude abzureißen, und dadurch Altholz für die Herstellung von Altholzmöbeln gewonnen. Bei einem Einkauf auf dem Markt wäre für die gegenständliche (Altholz-)Menge ein Betrag in Höhe von 68.000,00 Euro notwendig gewesen. Jedenfalls stelle die Aufnahme des Altholzes in den Inventurbestand des Unternehmens eine Nutzungseinlage dar, weil dieses Holz ausschließlich für den betrieblichen Bereich genutzt werde. Hinsichtlich des Brennholzes werde ausgeführt, dass das betrieblich genutzte Gebäude zum Teil mit festem Brennstoff beheizt werde und es dementsprechend betriebsnotwendig sei, über entsprechendes Heizmaterial (Brennholz) zu verfügen. Der Bw. habe im Jahr 2005 die Möglichkeit gehabt, durch eigene Arbeitskraft für einen entsprechenden Vorrat an Brennholz zu sorgen. Der dadurch erarbeitete Brennstoffvorrat stelle ebenfalls eine Nutzungseinlage dar. Gemäß Rz 3860d EStR 2000 wären aber derartige Nutzungseinlagen bei der Berechnung nach § 11a EStG 1988 zu berücksichtigen.

Mit **Vorhalt vom 6. August 2007** wurde der Bw. um die Bekanntgabe des Zeitpunktes der o.a. Einlagen, um die Zusendung der diesbezüglichen Kontenblätter sowie um Mitteilung, ob das Altholz bereits im Jahre 2005 zur Altholzmöbelherstellung verwendet worden sei, ersucht.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 6. September 2007** übermittelte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt (ua.) ein Kontoblatt (Kto. Nr. 5101) sowie Fotos vom Holzlager des Bw. und teilte ferner mit, dass die Einbuchung der Sacheinlage im Rahmen des Jahresabschlusses per 31.12.2006 (!) erfolgt sei. Zudem führte er aus, dass die Abrissarbeiten

bzgl. des alten „H Stalls“, von welchem besagtes Holz stamme, am 4. Oktober 2005 erfolgt seien. Dem Bw. habe sich damals die Gelegenheit zum Abriss des alten Stalls deswegen geboten, weil dessen Eigentümer diesen sonst anderwärtig (durch eine Baufirma) beseitigen und entsorgen hätte müssen. Im Jahr 2005 sei das erworbene Altholz noch nicht zur Altholzmöbelherstellung verwendet worden. Erst in der Folgezeit sei das Altholz – vorwiegend aber zur Ausbesserung und Reparatur von Altholzmöbeln – verwendet worden.

Anlässlich einer **Erhebung des Finanzamtes vom 13. September 2007** gab der Eigentümer des „H Stalls“ an, dass der Einbruch des Stallgebäudes unter Schneedruck am 20. Jänner 2006 passiert sei. Die Abrissarbeiten seien daher vermutlich im Juni 2006 erfolgt. Der Kontakt zum Bw. sei über die Feuerwehr erfolgt. Der Eigentümer des Stalls habe dem Bw. für die Abbruchsaktion nichts bezahlt (die Gegenleistung habe im nutzbaren Holz bestanden). Ein Abriss des gesamten Gebäudes durch eine Baufirma hätte laut mündlichem Kostenvoranschlag ca. 6.000,00 Euro gekostet. Der auf den vom Bw. abgerissenen Teil (ca. ein Viertel des Gebäudes) entfallende Anteil betrage daher schätzungsweise 1.500,00 Euro. Den Wert des Altholzes schätze der Eigentümer auf ca. 400,00 Euro. Die vom Bw. abtransportierte Menge habe in einem, maximal zwei Containern Platz gehabt.

Im Zuge der **Einvernahme des Bw. als Auskunftsperson in eigener Sache am 12. Oktober 2007** gab der gleichzeitig anwesende steuerliche Vertreter (erstmals) an, dass das Altholz aus dem „H Stall“ nur einen Teil der 68.000,00 Euro betreffend Möbelbauholz ausmache. Der andere Teil betreffe Fichten- und Hartholz, welches dem Unternehmen im August bzw. Oktober 2005 zugeführt worden sei. Diesbezüglich würden zwei Rechnungen - eine vom 16. August 2005 betreffend 39,51 fm und eine vom 5. Oktober 2005 betreffend 8,04 fm - vorgelegt. Aus diesen Rechnungen sei der Lohnschnitt für 30 Kubikmeter Fichtenholz und rund 30 Kubikmeter Hartholz durch die Firma G ersichtlich. Dieses Holz habe einen Verkehrswert von 40.500,00 Euro, welcher Betrag als Einlage verbucht worden sei. Die Differenz auf die 68.000,00 Euro betreffe das Altholz aus dem „H Stall“. Dass die Unterlagen erst jetzt vorgelegt würden, sei die Schuld des steuerlichen Vertreters. Auf die Nachfrage, wie sich der Wert des Holzes mit 68.000,00 Euro für Altholz und 10.000,00 Euro für Brennholz errechne, gab der Bw. an, dass der Marktwert von 1 fm Weichholz als Brennholz ca. 40,00 bis 50,00 Euro betrage. Für 1 Kubikmeter Altholz (bei Altholz werde in Kubikmetern, nicht in Festmetern, gerechnet) zahle man am Markt ca. 650,00 Euro exkl. USt. Seitens des steuerlichen Vertreters wurde zusätzlich ausgeführt, dass bei der Berechnung des Differenzbetrags auf die 68.000,00 Euro der Kubikmeter mit 550,00 Euro angesetzt worden sei. Schließlich betonte der Bw. auch noch, dass der Abriss des „H Stalls“ durch seine Firma (!) im Jahr 2005 erfolgt sei. Dies könne auch durch entsprechende Fotografien, auf welchen das Datum des Abrisses dokumentiert sei, nachgewiesen werden. Der Bw. habe in diesem

Zusammenhang ca. 50 fm Brennholz (als solches würden Holzteile, die nicht mehr verwendbar bzw. morsch seien, bezeichnet) und 50 Kubikmeter reines Altholz erhalten. Zur Schätzung des Wertes des Altholzes durch den Eigentümer des „H Stalls“ mit 400,00 Euro und der diesbezüglichen Menge mit 12-20 fm wurde seitens des Bw. bemerkt, dass der Eigentümer den Wert wohl nicht schätzen könne und das Altholz in zwei Containern sicherlich nicht Platz gehabt hätte.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 19. Dezember 2007** wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab: Was die Geltendmachung der „Nutzungseinlage“ für das (Alt-)Holz des „H Stalls“ anlangt, so würden sowohl die Aussage des Eigentümers als auch das nunmehr vorliegende Gutachten betreffend Schadenserhebung vom 21. Februar 2006 eindeutig belegen, dass der Schadensfall tatsächlich nicht im Jahr 2005, sondern erst am 20. Jänner 2006 eingetreten sei. Abgesehen davon lägen hier überhaupt keine Einlagen vor. Das Holz sei vielmehr im Rahmen des Unternehmens des Bw. angeschafft worden. Das gelte auch für die erstmalig im Zuge der Einvernahme vom 12. Oktober 2007 behaupteten Zukäufe von Fichten- und Hartholz im August bzw. Oktober 2005.

Im **Vorlageantrag vom 13. Jänner 2008** führte der steuerliche Vertreter zunächst aus, im Berufungsverfahren sei festgestellt worden, dass sich die Beträge wie folgt zusammensetzen würden:

50 m <sup>3</sup> Altholz / Abriss „H Stall“ à 550,00 Euro	27.500,00 Euro
30 m <sup>3</sup> Fichte à 450,00 Euro	13.500,00 Euro
30 m <sup>3</sup> Hartholz à 900,00 Euro	27.000,00 Euro
250 m <sup>3</sup> Brennholz à 40,00 Euro	10.000,00 Euro

Die Aberkennung der Nutzungseinlage betreffend das Altholz des „H Stalls“ bleibe insofern unbestritten, als der Abriss tatsächlich erst im Jahr 2006 erfolgt sein dürfte (die Datumseinstellung auf der Kamera, mit welcher die Abrissarbeiten dokumentiert worden seien, sei offensichtlich falsch). Was jedoch das Schnitholz (Fichten- und Hartholz) und das Brennholz anlangt, so habe das Finanzamt weit über das Ziel geschossen: Die Person des Bw. – und nicht der Bw. als „Tischler“ – habe, wie auch viele sonstige Privatpersonen in Bw.-Adresse, auf Grund guter freundschaftlicher Beziehungen die Möglichkeit, Holz, welches im Rahmen intensiver Holzwirtschaft oder auf Grund von Windbruch und Schneelast in den heimischen Wäldern liege, aufzuarbeiten. Diese Tätigkeit der Holzaufarbeitung sei vom Bw. ausschließlich außerhalb der Betriebszeiten des Unternehmens „Tischlerei“ und somit in dessen Freizeit ausgeübt worden. Die Aufarbeitung des Holzes sei daher grundsätzlich privat motiviert und daher im außerbetrieblichen Bereich erfolgt. Die Überführung vom außerbetrieblichen in den betrieblichen Bereich sei dann hinsichtlich des als

betriebsnotwendige Einlage verbuchten Schnittholzes durch die Übergabe der Holzstämme an den Lohnschnittunternehmer, hinsichtlich des Brennholzes mit der Einlagerung in das Lager erfolgt.

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

Gemäß § 11a EStG 1988 können natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000,00 Euro, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000,00 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.

#### **1. Holz aus dem „H Stall“**

##### **1.1. Zeitpunkt der behaupteten Einlage (§ 11a Abs. 1 letzter Satz EStG 1988)**

Offenbar steht nunmehr außer Streit, dass der „H Stall“ tatsächlich erst im Jahr 2006 abgetragen wurde (vgl. Vorlageantrag vom 13. Jänner 2008).

Somit konnte das diesbezügliche Holz (Altholz, Brennholz) dem Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum aber noch gar nicht zur Verfügung stehen.

Eine diesbezügliche Einlage iSd § 11a Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 ist im verfahrensgegenständlichen Zeitraum daher schon allein aus diesem Grund denkunmöglich.

##### **1.2. Vorliegen der Voraussetzungen für eine Einlage (§ 11a Abs. 1 letzter Satz EStG 1988)**

Auf Grund der teilweisen Widersprüchlichkeit des Berufungsvorbringens (vgl. Punkt 3. Abs. 2) wird hier aber auch noch darauf eingegangen, warum eine Berücksichtigung des gegenständlichen Holzes als Einlage iSd § 11a Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 auch abgesehen von dem unter Punkt 1.1. angeführten Grund nicht in Betracht kommt:

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 sind Einlagen alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich.

Es handelt sich hier also um die nicht betrieblich veranlassten Betriebsvermögensvermehrungen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 4 Abs. 1 Tz 210; § 6 Z 5 Tz 11).

Im vorliegenden Fall kann davon aber offenbar keine Rede sein:

Der Bw. betreibt eine Tischlerei und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er benötigt das aus dem „H Stall“ gewonnene Holz für die Herstellung, Ausbesserung und Reparatur von Altholzmöbeln (Altholz) und für die Beheizung seines Betriebsgebäudes (Brennholz) (vgl. Berufung, Vorhaltsbeantwortung vom 6. September 2007). Der Bw. spricht in diesem Zusammenhang selbst ausdrücklich von „betriebsnotwendigen“ Holzvorräten (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 27. April 2007). Die Abrissarbeiten am „H Stall“ erfolgten durch die „Firma“ des Bw., wobei die Gegenleistung des Eigentümers des Stalls für diese Arbeiten in der Überlassung des Holzes an den Bw. bestand (vgl. Niederschrift vom 12. Oktober 2007).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates kann somit aber gar kein Zweifel daran bestehen, dass es sich beim gegenständlichen Holz *von vornherein* um Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Tischlereibetrieb des Bw. bestimmt gewesen sind und ihm auch tatsächlich gedient haben bzw. dienen, dh. um notwendiges Betriebsvermögen des Bw., gehandelt hat. Maßgebend für die diesbezügliche Zuordnung sind nämlich die Zweckbestimmung des einzelnen Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung. Subjektive Momente sind für die Qualifikation hingegen nicht entscheidend (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 45f).

Im Übrigen sind Geschäfte, die ein Steuerpflichtiger in dem Bereich tätigt, in dem er üblicherweise sein Gewerbe ausübt, idR solche der Betriebs- und nicht der Privatsphäre (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 50).

Die o.a. Überlegungen führen daher zum Ergebnis, dass das gegenständliche Holz nie Privatvermögen des Bw. gewesen ist. Er hat es ja offenbar auch nicht aus außerbetrieblichen Erwägungen angeschafft. Beim gegenständlichen Holzerwerb handelt es sich vielmehr um eine *Anschaffung im Rahmen des Tischlereibetriebes*.

Für eine diesbezügliche „Einlage“ bleibt somit kein Raum.

Zu der vom Bw. erwähnten „Nutzungseinlage“ im Zusammenhang mit seiner „persönlichen Arbeitskraft“ (vgl. Berufung) wird schließlich noch bemerkt, dass eine Einlage von Leistungen steuerlich jedenfalls insoweit nicht in Betracht kommt, als dies zur steuerlichen Berücksichtigung eines Unternehmerlohns führen würde. Der Unternehmerlohn muss deshalb unberücksichtigt bleiben, weil nach den betrieblichen Einkunftstatbeständen die Einkünfte aus

der betreffenden betrieblichen unmittelbaren Tätigkeit zu erfassen sind (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 69).

## **2. Übriges Holz - Schnittholz (Fichten- und Hartholz) und Brennholz**

### **2.1. Vorliegen der Voraussetzungen für eine Einlage (§ 11a Abs. 1 letzter Satz EStG 1988)**

Erstmals im Zuge der Einvernahme vom 12. Oktober 2007 gab der steuerliche Vertreter an, dass die o.a. 68.000,00 Euro nur zum Teil das Holz aus dem „H Stall“ betreffen würden: Ein Teilbetrag in Höhe von 40.500,00 Euro entfalle auf (weiteres) Fichten- und Hartholz, wobei der diesbezügliche Lohnschnitt durch Rechnungen vom 16. August 2005 und 5. Oktober 2005 belegt werde.

Auch diesbezüglich wird zunächst auf o.a. Einlagendefinition verwiesen.

Es ist evident, dass die dort genannten Kriterien auch hier nicht erfüllt sind:

Wie bereits erwähnt, betreibt der Bw. eine Tischlerei, erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb und benötigt das von ihm „aufgearbeitete“ Holz im Rahmen seines Betriebes als Möbelbauholz (Schnittholz) und für die Beheizung des Betriebsgebäudes (Brennholz). Der Bw. spricht in diesem Zusammenhang selbst ausdrücklich von „betriebsnotwendigen“ Holzvorräten. Die Holzaufarbeitung wurde dem Bw. offenbar durch die Überlassung des gegenständlichen Holzes abgegolten (vgl. Berufung, Vorlageantrag).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates kann somit aber gar kein Zweifel daran bestehen, dass es sich auch beim hier gegenständlichen Holz *von vornherein* um Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Tischlereibetrieb des Bw. bestimmt gewesen sind und ihm auch tatsächlich gedient haben bzw. dienen, dh. um notwendiges Betriebsvermögen, gehandelt hat (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 45). Maßgebend für die diesbezügliche Zuordnung sind nämlich die Zweckbestimmung des einzelnen Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung. Subjektive Momente sind für die Qualifikation hingegen nicht entscheidend (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 45f).

Es ist also auch die im Vorlageantrag aufgestellte Behauptung des steuerlichen Vertreters, der Bw. habe die Holzaufarbeitung in seiner „Freizeit“ und „privat motiviert“ vorgenommen, irrelevant.

Dass laut herrschender Rechtsauffassung Geschäfte, die ein Steuerpflichtiger in dem Bereich tätigt, in dem er üblicherweise sein Gewerbe ausübt, idR solche der Betriebs- und nicht der Privatsphäre sind, wurde oben ebenfalls bereits erwähnt.

Die o.a. Überlegungen führen daher zum Ergebnis, dass auch das hier gegenständliche Holz nie Privatvermögen des Bw. gewesen ist. Er hat es ja offenbar – entgegen seinen Behauptungen – auch nicht aus außerbetrieblichen Erwägungen angeschafft. Beim gegenständlichen Holzerwerb handelt es sich vielmehr ebenfalls um eine *Anschaffung im Rahmen des Tischlereibetriebes*.

Für eine „Einlage“ bleibt somit auch diesbezüglich kein Raum.

Hinsichtlich der vom Bw. erwähnten „Nutzungseinlage“ im Zusammenhang mit seiner „persönlichen Arbeitskraft“ (vgl. Berufung) wird – um Wiederholungen zu vermeiden – auf die Ausführungen zu Punkt 1.2., letzter Absatz, verwiesen.

### **3. Allgemeine Bemerkungen**

Klarstellend wird noch darauf hingewiesen, dass die im Vorlageantrag aufscheinenden Beträge laut Aufstellung von Seiten des Finanzamtes nie dem Grund und/oder der Höhe nach anerkannt wurden (im Zuge der Einvernahme vom 12. Oktober 2007 wurden lediglich die Äußerungen des Bw. bzw. des steuerlichen Vertreters festgehalten).

Abgesehen davon ist der nunmehrige Standpunkt des steuerlichen Vertreters laut Vorlageantrag insofern widersprüchlich, als einerseits auf Seite 1 ausdrücklich die Meinung des Finanzamtes betreffend das Holz aus dem „H Stall“ akzeptiert, andererseits auf Seite 2, Abs. 2 und 4, aber wiederum die Anerkennung des gesamten Brennholzes (also inklusive der laut Niederschrift vom 12. Oktober 2007 aus dem „H Stall“ stammenden 50 fm) begehrt wird.

Schließlich wird noch bemerkt, dass nach herrschender Rechtsauffassung die Partei, die eine abgabenrechtliche Begünstigung anstrebt – und um eine solche handelt es sich bei der Regelung des § 11a EStG 1988 zweifellos – eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, dh. die Partei hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 115 Tz 12), und die dort zit. Judikatur).

Wie aus den obigen Schilderungen hervorgeht, ist dies dem Bw. mit seinen sich ändernden, teilweise widersprüchlichen und auch offenkundige Unrichtigkeiten enthaltenden Aussagen (zB betreffend den Zeitpunkt des Schadenseintritts beim „H Stall“) aber nicht gelungen.

Das Vorbringen des Bw., er habe in seiner „Freizeit“ Holz zuerst privat aufgearbeitet, um es dann in seinen Betrieb einzulegen, ist daher nicht nur irrelevant (vgl. Punkt 2.1. Abs. 6), sondern auch äußerst fragwürdig.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 2. Oktober 2008