

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.^a Ingrid Enengel in der Beschwerdesache des Bf., Adresse, vertreten durch Mag. Hermann Klokár, Fernando-Colazzo-Platz 5, 9125 Kühnsdorf, gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 17.02.2012 betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Gleichzeitig werden die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2010 zum Nachteil des Beschwerdeführers abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2007, 2009 und 2010 den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen sowie betreffend Einkommensteuer 2008 am Ende des Erkenntnisses angeführt und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) hinsichtlich der Beschwerdepunkte "1. Rechnung der Firma U" und "3. Zinsen ..." unzulässig, hinsichtlich des Beschwerdepunktes "2. Teilwert ..." jedoch zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) wies in seinen **Steuererklärungen 2005 bis 2010** neben seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit aus seinem Oldtimerhandel Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus. Angemerkt wird, dass die personen- und fallbezogenen Daten im Abkürzungsverzeichnis (vor der Zustellverfügung) angeführt sind.

Den Feststellungen einer die Jahre **2005 bis 2010 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung** folgend setzte das Finanzamt in den **im wiederaufgenommenen Verfahren berichtigten Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2010** die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von - € 17.255,88 (2005), € 2.938,11 (2006), - € 8.842,56 (2007), - € 51,45 (2008), € 1.783,59 (2009) und € 7.598,91 (2010) anstatt bisher in Höhe von - € 10.072,11 (2005), € 203,57 (2006), - € 8.270,91 (2007), - € 721,26 (2008), € 3.989,04 (2009) und € 2.328,32 (2010) fest.

In der **Berufung - nunmehr Beschwerde genannt - gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2010** erhob der Bf. gegen einzelne Feststellungen Einwendungen, auf die zu den einzelnen Punkten eingegangen werden darf.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt eine **Berufungsvorentscheidung**, in der es bezüglich der Zinsen (siehe nachfolgender Pkt. 3.) eine Abänderung zum Nachteil des Bf. vornahm, im Übrigen die Beschwerde abwies. Dagegen brachte der Bf. den **Vorlageantrag** ein.

Mit **Schreiben vom 29.06.2015** hat der Bf. den Antrag auf Durchführung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurückgezogen.

Vorweg werden die zur Buchführung getroffenen Feststellungen des Prüfers, „**Tz. 1 Aufzeichnungsmängel**“ festgehalten:

„Teilweise Nichteinhaltung der gesetzlichen Bestimmungen des § 126 Abs. 2 BAO - Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

gänzliche Nichteinhaltung der gesetzlichen Bestimmungen des § 127 Abs. 1 BAO und § 128 BAO - Wareneingangsbuch

teilweise Nichteinhaltung der gesetzlichen Bestimmungen des § 18 UStG - Aufzeichnung der vereinnahmten Entgelte

Nichteinhaltung der gesetzlichen Bestimmungen des § 11 Abs. 1 UStG Ausstellung von Ausgangsrechnungen mit fortlaufender Nummer

nicht erklärte Umsätze/Einnahmen

unvollständig erklärte innergemeinschaftliche Erwerbe

unvollständig erklärte Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 UStG

unvollständig geltend gemachte Betriebsausgaben“

1. EINGANGSRECHNUNG in Höhe von € 4.286,70:

Der Bf. begehrte in der **Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010**, die am 20.12.2010 bezahlte Eingangsrechnung in Höhe von € 4.286,70 für den Ankauf von Ersatzteilen bei einem ungarischen Unternehmen als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Im Zuge der derzeit von der steuerlichen Vertreterin vorgenommenen Jahresabschlusserstellung für 2011 (Anm.: die Erklärungen 2011 langten am 08.08 bzw. 09.08.2012) beim Finanzamt ein) sei im Belegordner 2011 die beigelegte bar bezahlte Ersatzteilrechnung betreffend die Oldtimerrestauration seiner Fahrzeuge an die ungarische Firma U abgelegt worden und habe daher im Zuge der Jahresabschlusserstellung 2010 nicht erfasst werden können.

Der Bf. legte sodann die Zusammenfassende Meldung (in weiterer Folge „ZM“) des ungarischen Lieferanten für die ersten drei Quartale des Jahres 2011 vor.

In der **diesen Beschwerdepunkt abweisenden Berufungsvorentscheidung** hielt das Finanzamt fest, dass es sich um eine Barverkaufsrechnung der ungarischen Firma U gehandelt habe, die sowohl die UID-Nummer des ungarischen Lieferanten als auch jene des Bf. aufweise. Auf der Rechnung werde mit Handschrift die geleistete Barzahlung, gleichfalls mit Datum 20.12.2010, bestätigt.

Nachdem es sich beim ungarischen Unternehmen um eine steuerfreie igL bzw. beim Bf. um einen igE handle, habe das Finanzamt am 15.05.2012 die erforderliche MIAS-Abfrage abgesetzt. Die Abfrage habe ergeben, dass das ungarische Unternehmen für das 4. Quartal 2010 keine ZM bezüglich der Lieferung an das Unternehmen des Bf. laut Rechnung vom 20.12.2010 beim zuständigen Finanzamt abgegeben habe.

Das Finanzamt habe am 15.05.2012 an die Steuerberaterin des Bf. mittels E-Mail einen Vorhalt u.a. mit der Aufforderung gerichtet, dem Finanzamt die ZM des ungarischen Unternehmens für die Kalenderjahre 2010 und 2011 vorzulegen.

Die bevollmächtigte Steuerberaterin habe diese Unterlagen beim ungarischen Unternehmen angefordert. Das ungarische Unternehmen habe daraufhin der Steuerberaterin die ZM für die ersten drei Quartale 2011 geschickt, welche in weiterer Folge auch dem Finanzamt am 08.06.2012 zugestellt worden seien. Das ungarische Unternehmen habe im Zeitraum 01-09/2011 igL an das Unternehmen des Bf. getätigt.

Die Abgabe der hierfür erforderlichen ZM sei laut getätigter MIAS-Abfragen verspätet erst im Zeitraum zwischen 15.05.2012 und 20.06.2012 erfolgt, somit erst aufgrund der schriftlichen Anfrage an das ungarische Unternehmen, welche die Steuerberaterin des Bf. zur Beantwortung des vom Finanzamt ergangenen Vorhaltes gestellt habe.

Nachdem das ungarische Unternehmen der Steuerberaterin für 2010 und für das vierte Quartal 2011 keine ZM geschickt habe, sei an das ungarische Unternehmen von der Steuerberaterin des Bf. eine weitere schriftliche Anfrage gerichtet worden, in der sie um diesbezügliche Aufklärung ersuchte.

In einem E-Mail vom 31.05.2012 teilte der Steuerberater des ungarischen Unternehmens mit, dass das Unternehmen im Jahr 2010 und im 4. Quartal 2011 keine steuerfreien igL getätigt und somit auch keine Verpflichtung zur Abgabe von ZM bestanden habe.

Die Inhalte der schriftlichen Beantwortungen seitens des ungarischen Unternehmens seien von einer Mitarbeiterin der Steuerberaterin, Frau Varga Sara, vorgenommen worden, die der ungarischen Sprache mächtig sei.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 08.06.2012 habe die Steuerberaterin des Bf. jedoch ausgeführt, dass von der steuerlichen Vertretung des ungarischen Unternehmens mitgeteilt worden sei, dass für das Jahr 2010 keine ZM abgegeben worden wären. Diese Angaben würden sich jedoch nicht mit dem tatsächlichen Sachverhalt laut dem übersetzten Email vom 31.05.2012 des ungarischen Unternehmens decken.

Es bestehe ein gravierender Unterschied darin, ob ein Unternehmen keine ZM abgegeben habe, weil es in einem bestimmten Zeitraum keine steuerfreien igL getätigt habe oder

ob das Unternehmen trotz Vorliegen von steuerfreien igL keine ZM abgegeben habe. Im konkreten Fall habe das ungarische Unternehmen bzw. dessen steuerliche Vertretung mitgeteilt, dass im Jahr 2010 und auch im 4. Quartal 2011 keine steuerfreien igL getätigt worden seien und somit auch keine Verpflichtung zur Abgabe von ZM bestanden habe.

Die durchgeführten Sachverhaltsermittlungen und getroffenen Feststellungen, dass

a) das ungarische Unternehmen bekannt gegeben habe, keine steuerfreien igL im Jahr 2010, somit auch nicht im 4. Quartal 2010, in welches die als Betriebsausgabe beantragte Rechnung vom 20.12.2010 fallen würde, getätigt zu haben,

b) anlässlich der Bp auch eine USt-Nachschau für den Voranmeldungszeitraum 01-03/2011 durchgeführt worden und in den hierfür vorgelegten Belegordnern bzw. Unterlagen, die im Beschwerdeverfahren angeführte Eingangsrechnung vom 20.12.2010 nicht abgelegt gewesen sei, und dies das Finanzamt zur Annahme veranlasst habe, dass es sich im Zusammenhang mit der zitierten Eingangsrechnung samt der händisch angemerkten Barzahlungsbestätigung um kein tatsächlich verwirklichtes Liefergeschäft, sondern um ein Scheingeschäft handle.

Das BFG forderte noch die Rechnung im Original an. Diese legte der Bf. nicht vor, er habe sie nicht mehr.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. wird dort die Unstrittigkeit festgehalten (bei den weiteren Punkten als „Sachverhalt und Beweismittel“ bezeichnet):

Der Bf. beehrte in der Beschwerde für den Ankauf von Ersatzteilen bei einem ungarischen Unternehmen € 4.286,70 als Betriebsausgabe. Er legte dem Finanzamt die Eingangsrechnung vom 20.12.2010 vor, auf der handschriftlich „*Bar bezahlt! 20.12.2010*“ vermerkt ist. Die Rechnung enthielt die UID-Nr. des ungarischen Lieferanten sowie jene des Bf. (unstrittig). Der Bf. legte die Rechnung dem BFG nicht vor (Vorhalt BFG).

Laut MIAS-Abfrage des Finanzamtes vom 15.05.2012 hat die Firma U für das 4. Quartal 2010 keine ZM abgegeben (Feststellung des Finanzamtes).

Das ungarische Unternehmen hat der steuerlichen Vertretung bzw. diese sodann dem Finanzamt die ZM für 01-09/2011 übermittelt, in denen igL (an das Unternehmen des Bf.) ausgewiesen waren (Vorhalteverfahren beim Finanzamt). Die Abgabe der ZM ist im Zeitraum 15.05.2012 bis 20.06.2012 erfolgt (MIAS-Abfrage des Finanzamtes, Berufungsvorentscheidung).

In einer Email vom 31.05.2012 teilte der Steuerberater der Firma U mit, dass die Firma U im Jahr 2010 und im 4. Quartal 2011 keine steuerfreien igL getätigt und somit auch keine Verpflichtung zur Abgabe von ZM bestanden hat (Ergebnis Vorhalteverfahren beim Finanzamt, in der Berufungsvorentscheidung angeführt).

Bei der USt-Nachschau für den Voranmeldungszeitraum 01-03/2011 war in den vorgelegten Belegen die strittige Eingangsrechnung vom 20.12.2010 nicht abgelegt (unwidersprochen gebliebene Feststellung des Finanzamtes).

Rechtliche Beurteilung:

Betriebsausgaben sind gemäß **§ 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988** die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß **§ 19 Abs. 2 EStG 1988** sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Fest steht, dass der Bf. während des gesamten Prüfungsverfahrens die strittige Rechnung nicht beibrachte. Die eingangs festgehaltenen beim Bf. festgestellten Aufzeichnungsmängel sprechen nicht für eine sorgfältige Führung der Aufzeichnungen.

Die Firma U hat für das 4. Quartal 2010 keine ZM abgegeben. Dem Bf. wurden die gesamten Ergebnisse der Ermittlungen des Finanzamtes mitgeteilt. Hätte die Firma U tatsächlich die igL ausgeführt und unrichtigerweise keine ZM abgegeben, wäre es in Anbetracht der bekannt gegebenen Ermittlungsergebnisse am Bf. gelegen, für eine entsprechende „Richtigstellung“ bei der Firma U zu sorgen. Dass dies unmöglich gewesen wäre, hat der Bf. nicht dargetan.

Angesichts des vorliegenden Sachverhalts ist für das BFG nicht auszuschließen, dass der ungarische Lieferant dem Bf. eine Gefälligkeitsbestätigung ausgestellt haben könnte. Das Finanzamt hat dem Bf. bereits mitgeteilt, dass seiner Ansicht nach dieser Rechnung kein Liefergeschäft zugrunde liegt. Der Bf. hat daraufhin keine weiteren Maßnahmen gesetzt, diese Ansicht zu entkräften, er hat z. B. durch keinerlei sonstige Unterlagen dokumentiert, dass die Gegenstände im relevanten Zeitraum gekauft und wo sie in weiterer Folge verwendet wurden.

Aus den genannten Gründen ist das Begehren des Bf., 2010 weitere Betriebsausgaben in Höhe von € 4.286,70 zum Abzug zuzulassen, als unbegründet abzuweisen.

2. HÖHE des TEILWERTES für den EINGELEGTEN LKW (€ 12.000,00 oder € 4.000,00):

Der Bf. hat 2003 einen LKW in desolatem Zustand um € 2.000,00 erworben und ihn sodann repariert und instandgesetzt.

Der Prüfer qualifizierte den LKW aufgrund der überwiegenden betrieblichen Nutzung im Rahmen der Errichtung des Wohn- und Geschäftsgebäudes ab 2004 als notwendiges Betriebsvermögen. Der LKW war nicht behördlich zugelassen, weil der LKW nur auf der "hauseigenen" Baustelle verwendet wurde. Der Prüfer brachte für den LKW inklusive geschätzter Materialkosten für Instandsetzung fiktive Anschaffungskosten € 4.000,00 in Ansatz, die Restnutzungsdauer betrug 5 Jahre. 2010 wurde der LKW veräußert.

In der **Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2010** begehrte der Bf., den Teilwert 2004 für den von ihm renovierten LKW gemäß § 6 Z. 5 EStG

mit € 12.000,00 anzusetzen und die AfA sowie den Restbuchwert der einzelnen Jahre zu berichtigen.

Der Bf. legte sodann ein von ihm in Auftrag gegebenes Gutachten über den Wert des LKW der Marke Steyr nach der durchgeführten Restauration vor. Ein derartiges fundiertes technisches Wissen über den Teilwert eines Fahrzeuges könne nur von einem Gutachter festgestellt werden. Der Wert des Gutachtens entspreche dem Teilwert.

„GUTACHTEN

Auftraggeber/Fahrzeughalter: Oldtimerhandel Bf., Adresse und Tel.Nr. des Bf.

Betrifft: LKW, Steyr 19S24, BJ 1988

Auftrag vom 01. Juni 2012

Auftrag

Ich wurde vom Bf. beauftragt, einen möglichen Verkaufspreis für den LKW, Marke Steyr 19S24, BJ 1988, Fahrgestellnummer XXX, nach der vollständigen Restauration zu erstellen.

Allgemeine Hinweise zu Fahrzeugdaten

Das Fahrzeug wurde vom Bf. im Jahr 2004 in reperaturbedürftigen Zustand erworben und einer Generalsanierung unterzogen.

Es wurden u.a. folgende Sanierungsarbeiten vorgenommen:

Der komplette LKW wurde sandgestrahlt und neu lackiert, Windschutzscheibe und Seitenfenster erneuert, Scheinwerfer vorne und Stoßfänger hinten samt Beleuchtung erneuert, Kipperstempel neu überholt, Steuerblock am Kran neu überholt, sämtliche Hydraulikleitungen und Ventile erneuert, Motorservice und Getriebeservice durchgeführt.

Wert des Fahrzeuges

Das angeführte Fahrzeug hätte aufgrund der durchgeführten Restaurationsarbeiten im Jahr 2010 einen Verkaufspreis von zumindest 12.000,-- Euro erzielt. Das Fahrzeug wurde von mir im Jahr 2010 als Kaufinteressent einer intensiven Begutachtung unterzogen.

Z., am 4. Juni 2012“

Desweiteren brachte er Fotos vor und nach dem Verkauf des LKW und zwei Angebote aus dem Internet über Verkäufe von LKWs bei:

„Steyr 19S24 3-S Alukipper BJ 1988 (6 Zylinder)!!

EUR 7.080

Lkw über 7,5t, Kipper, Gebrauchtfahrzeug

Preis:

EUR 7.080 (Brutto)

EUR 5.900 (Netto)

MwSt. ausweisbar (20%)

Kilometerstand: 459.803 km

Hubraum: 9726 cm³

Leistung: 175 kW (238 PS)

Kraftstoffart: Diesel

Zulässiges Gesamtgewicht: 17.990 kg

Getriebe: Schaltgetriebe

Erstzulassung: 03/1988

Farbe: Rot

Achsen: 2

Radformel: 4x2

Fahrzeugbeschreibung:

STEYR 19S24 / P46

6 Zylinder Dieselmotor

3 - Seiten Alukipper

3 Sitzplätze

Hubraum 9726 cm³

Eigengewicht 11500 kg

Nutzlast 6560 kg

Gesamtgewicht 17900 kg

Motor Getriebe in Ordnung!!

Achtung OHNE KRAN

Händler ...“

„Steyr 19 S 36 mit Palfinger Kran PK10500

EUR 12.600

Lkw über 7,5t, Pritsche, Gebrauchtfahrzeug

Preis:

EUR 12.600 (Brutto)

EUR 10.500 (Netto)

MwSt. ausweisbar (20%)

Kilometerstand: 735.354 km

Leistung: 265 kW (360 PS)

Kraftstoffart: Diesel

Getriebe: Schaltgetriebe

Erstzulassung: 05/1994

Farbe: Weiß

Achsen: 2

Radformel: 4x2

Ausstattung

Anhängerkupplung, Kran

Fahrzeugbeschreibung:

guter einsatzbereiter Zustand, Kran Palfinger PK10500

Kaufpreis netto Euro 10500,--

Eingabefehler, Irrtum und Zwischenverkauf vorbehalten!“

Wir erledigen Export - Ausfuhr- Zolldokumente und Übrstellungskennzeichen!!

Händler ...“

In der **in diesem Punkt abweisenden Berufungsvorentscheidung** führte das Finanzamt aus, dass der Bf. einen Kaufvertrag nicht vorgelegt habe. Unmittelbar nach dem Kauf habe der Bf. den LKW vor der Überführung in das Betriebsvermögen im Jahr 2004 eigenhändig restauriert. Belegmäßige Nachweise über den tatsächlichen Aufwand der Restaurationskosten (Material, Fremdleistungen, etc.) habe der Bf. nicht vorlegen können. Zum Nachweis des Zustandes des LKWs vor und nach der Restauration habe er der Bp Fotos vorgelegt. Die Bp habe daher mangels konkreter Nachweise die tatsächlichen Aufwendungen für den Teilwert mit € 2.000,00 geschätzt, was 100 % des vom Bf. bezahlten Kaufpreises entspreche. Die vom Bf. persönlich erbrachten Arbeitsleistungen seien für die Ermittlung des Teilwertes laut herrschender Rechtslage nicht zu berücksichtigen.

Der Auftrag zur Erstellung des „Gutachtens“ sei am 01.06.2012 erteilt worden. Abgesehen davon, dass mit dem Gutachten der Teilwert für die Einbringung im Jahr 2004 untermauert werden sollte, sei der LKW zum Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens im Juni 2012 aufgrund des Verkaufs im Jahr 2010 dem Gutachter gar nicht zur Besichtigung zur Verfügung gestanden. Das vorgelegte Schriftstück "Gutachten" stelle kein sachlich

fundiertes Gutachten dar. Es beinhalte lediglich eine demonstrative Aufzählung der unbestritten durchgeführten Sanierungsarbeiten, jedoch keine konkreten Berechnungen zur Ermittlung des beantragten Teilwertes. Dieser werde lediglich aus der Textierung *"Das angeführte Fahrzeug hätte aufgrund der durchgeführten Restaurationsarbeiten im Jahr 2010 einen Verkaufspreis von zumindest € 12.000,00 erzielt"* abgeleitet.

Der Denkansatz, aus dem erzielbaren Verkaufspreis im Jahr 2010 den Teilwert für die Einlage des LKWs vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen im Jahr 2004 abzuleiten, sei unrichtig, weil beim erzielbaren Verkaufspreis auch die vom Bf. im Rahmen der durchgeführten Restaurierung erbrachten, für die Teilwertermittlung jedoch irrelevanten, Eigenleistungen Berücksichtigung finden.

Darüber hinaus handle es sich beim beauftragten Gutachter um keinen konzessionierten KFZ-Sachverständigen, sondern lediglich um einen Gewerbetreibenden, der sich mit dem Handel und der Verwertung von gebrauchten Kraftfahrzeugen beschäftige (siehe Firmenstampiglie).

Auch aus der Vorlage von Verkaufsangeboten für ähnliche LKWs aus dem Internet könnten keine brauchbaren Rückschlüsse zur Teilwertfindung des vom Bf. eingebrachten LKWs abgeleitet werden.

Die Bp sehe in dem im Nachhinein in Auftrag gegebenen und erstellten "Gutachten" vom 4.6.2012 keinen geeigneten Nachweis, den vom Bf. beantragten Teilwert steuerlich anzuerkennen. Der Bf. habe auch im Beschwerdeverfahren keine Nachweise über konkrete Aufwendungen zur Restaurierung des LKWs (Material, Fremdleistungen) vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt und Beweismittel:

Strittig ist die Höhe des Teilwertes des vom Bf. 2003 erworbenen und nach Restaurierung im Jahr 2004 in den Betrieb eingelegten LKWs.

Der geschätzte Teilwert laut Finanzamt beträgt ohne die Eigenleistungen des Unternehmers € 4.000,00 (Bp-Bericht). Der Bf. begehrt als Teilwert im Jahr 2004 € 12.000,00 (Beschwerde, „Gutachten“). Er legte ein „Gutachten“ sowie zwei Verkaufsangebote aus dem Internet vor (Vorhaltsbeantwortung vom 08.06.2012).

Die im Gutachten genannten Arbeitsleistungen wurden durchgeführt (unstrittig). Der Kaufpreis für die Anschaffung des LKWs liegt nicht vor, ebenso gibt es keine Nachweise für Material, Fremdleistungen, etc. (unstrittig).

Rechtliche Beurteilung:

Der Bf. behauptet nicht, dass die vom Finanzamt geschätzten Materialkosten zu niedrig bemessen wären. Er tritt auch der Ansicht des Finanzamtes nicht entgegen, dass in dem Wert von € 12.000,00 die Eigenleistungen des Bf. enthalten seien. Den Ausführungen des Bf. sind auch keinerlei Hinweise zu entnehmen, dass in dem Betrag von € 12.000,00

keine weiteren Komponenten als die Anschaffungskosten, die für die Restaurierung erforderlichen Materialkosten und die Eigenleistungen enthalten wären. Demzufolge geht das BFG davon aus, dass der Differenzbetrag zwischen Wert des Finanzamtes und Wert des Bf. in Höhe von € 8.000,00 die Eigenleistungen des Bf. betrifft.

Der **Teilwert** ist jener Wert, den der Erwerber des gesamten Betriebes idR Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wenn er den Betrieb fortführt (§ 6 Z 1; Going-concern). Er wird durch zwei Größen bestimmt: Zu ermitteln ist der geschätzte Gesamtkaufpreis durch einen fiktiven Käufer und die auf die einzelnen Wirtschaftsgut entfallenden Anteile. Da der Teilwert idR dem beizulegenden Wert nach § 204 Abs. 2 UGB entspricht, ist auf § 201 Abs. 2 Z 2 UGB zu verweisen, wonach von der Fortführung des Betriebes ausgegangen wird, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen (siehe siehe Jakom, EStG 2014, § 6, Rz. 37, und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern entsprechen die um die AfA verminderten Anschaffungs-/Herstellungskosten dem Teilwert (Jakom, EStG 2014, § 6, Rz. 41, und die dort zitierte Judikatur).

Der Teilwert ist ein **objektiver Wert**, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind, persönliche Verhältnisse werden nicht berücksichtigt. Er beruht auf der allgemeinen Verkehrsauffassung, wie sie in der Marktlage am jeweiligen Stichtag ihren Ausdruck findet. Der Betriebsinhaber wird als fiktiver Verkäufer angesehen.

Im vorliegenden Fall ist die Frage zu klären, ob der auf die Eigenleistung entfallende Anteil in den Teilwert einzubeziehen ist.

Zu den **Anschaffungs- und Herstellungskosten** heißt es in **§ 203 UGB** wie folgt:

Gegenstände des Anlagevermögens sind gemäß **§ 203 Abs. 1 UGB** mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen gemäß § 204, anzusetzen.

Anschaffungskosten sind gemäß **§ 203 Abs. 2 UGB** die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Herstellungskosten sind **§ 203 Abs. 3 UGB** die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten eingerechnet werden. Sind die Gemeinkosten durch offenbare Unterbeschäftigung überhöht, so dürfen nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile dieser Kosten eingerechnet werden. Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige

Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen dürfen eingerechnet werden. Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebes dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

Der **UFS** führte in seiner Entscheidung vom **27.06.2013, RV/1483-L/10**, Folgendes aus:

„Der Einsatz der eigenen Arbeitskraft darf bei den Herstellungskosten nicht angesetzt werden, weil dies den Abzug eines fiktiven Unternehmerlohnes bedeuten würde (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch S 347, § 6, ABC der Herstellungskosten, Stichwort Eigene Arbeitsleistungen, unter Hinweis auf BFH 30.6.1955, BStBl. III 1955, 238; ebenso BFH 10.5.1995, BStBl. II S 713; und BFH 19.7.2011, X R 26/10, Rn 46).

Als Herstellungskosten werden nämlich Aufwendungen, nicht aber kalkulatorische Kosten der Kostenrechnung aktiviert (Jakom/Laudacher EStG, 2013, § 6 Rz 31, unter Hinweis auf Straube/Gassner/Lahodny-Karner/Urtz HGB § 203 Rz 22 zum kalkulatorischen Unternehmerlohn). In der zuletzt genannten Kommentarstelle wird dazu unter Hinweis auf weitere Literaturstellen im Wesentlichen Folgendes ausgeführt: Als Herstellungskosten sind nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut des § 203 HGB bzw. UGB nur Aufwendungen zu aktivieren. Neben dem Verstoß gegen den ausdrücklichen Gesetzeswortlaut würde die Aktivierung sogenannter Zusatzkosten, wie kalkulatorischer Unternehmerlohn, soweit diesem kein Aufwand gegenübersteht, auch zu einem unzulässigen Ausweis nicht realisierter Gewinne führen.“

Die Vorbringen des Bf. geben keine Anhaltspunkte, dass die - vom Finanzamt ohne Vorliegen eines Kaufvertrages - berücksichtigten Anschaffungskosten von € 2.000,00 und die geschätzten Aufwendungen fürs Material nicht der Realität entsprechen würden. Auch sind keine Ausführungen in Richtung einzeln zuordenbarer Material- oder Fertigungsgemeinkosten erkennbar.

Demzufolge betreffen die € 8.000,00 die Eigenleistung des Bf., die schon der Rechtsprechung des UFS folgend nicht zum Abzug zuzulassen sind. Dieser Betrag ist zudem durch keinerlei Unterlagen dokumentiert. Folglich kann schon aus diesem Grund dem Begehren des Bf. kein Erfolg beschieden sein.

Es darf noch festgehalten werden, dass dem „Gutachter“ der LKW nicht mehr zur Besichtigung zur Verfügung stand und er bloß die - vom Finanzamt nicht bestrittenen - Arbeiten auflistete.

Die zwei bekannt gegebenen Verkäufe aus dem Internet sind - zumal sie die Eigenleistungsproblematik nicht behandelt - für das vorliegende Verfahren nicht von Bedeutung.

Nach all dem Gesagten konnte dem Begehren in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

3. GEBÜHREN, ZINSEN, SPESEN und KURSVERLUSTE vom Investitionskredit bei der Bank 1 (Tz. 13 des Bp-Berichts):

Der Bf. hat Gebühren, Zinsen, Spesen und Kursverluste vom Investitionskredit in der Gewinn- und Verlustrechnung geltend gemacht. Der Prüfer berücksichtige in den berichtigten Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2010 weitere, bisher nicht als Betriebsausgaben geltend gemachte Aufwendungen.

In der **Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2010 änderte das Finanzamt die angefochtenen Bescheide zum Nachteil des Bf. ab.**

Anstatt der bisher fürs gesamte Gebäude als Betriebsausgaben gewährten Gebühren, Zinsen, Spesen und Kursverluste ließ es nur den Anteil im Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Gebäudes von 80% zum Abzug zu und schied den auf den privat genutzten Anteil des Gebäudes (20%) entfallenden Anteil der Aufwendungen aus den Betriebsausgaben aus (alle Beträge in €):

	Zinsen als BA im angefochtenen Bescheid	davon 20%
2005	10.313,55	- 2.062,71
2006	5.846,19	- 1.169,24
2007	8.334,90	- 1.666,98
2008	8.629,73	- 1.725,95
2009	3.748,92	- 749,78
2010	4.060,92	- 812,18

Das Finanzamt setzte nunmehr die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von - € 15.193,17 (2005), € 4.107,35 (2006), - € 7.175,58 (2007), € 1.674,50 (2008), € 2.533,37 (2009) und € 8.411,09 (2010) fest. Bei einem sowohl betrieblich als auch privat genutztem Gebäude stelle laut herrschender Rechtslage (vgl. das VwGH-Erkenntnis vom 26.07.2007, 2007/15/0128) nur der auf den betrieblich genutzten Teil entfallende Kreditbetrag eine Betriebsschuld dar. Einen Nachweis, wonach der Bf. die auf den betrieblich genutzten Gebäudeteil entfallenden Baukosten mit Fremdmitteln und die auf den privat genutzten Gebäudeteil entfallenden Baukosten mit Eigenmitteln bezahlt hätte, habe der Bf. nicht erbracht und stünde auch im Widerspruch zum Kreditzweck laut Kreditvertrag (Anm.: „*Bau Wohn- und Geschäftshaus*“).

Im **Vorlageantrag** behauptete der Bf., dass für die Finanzierung des privaten Anteiles der Liegenschaft eine Wohnbauförderung lukriert worden und dies dem Finanzamt bekannt gewesen sei. Weiters habe er den Privatanteil der Liegenschaft aus den vorhandenen

privaten Eigenmitteln aus der unselbständigen Tätigkeit finanziert. Dies sei gegenüber dem Finanzamt offen gelegt worden.

Über **Vorhalt des BFG vom 24.10.2014**, sein Vorbringen, den privat genutzten Teil des „Wohn- und Betriebsgebäudes“ ausschließlich mit der Wohnbauförderung und den Lohneinkünften seiner nichtselbstständigen Tätigkeit finanziert zu haben, durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen, legte der Bf. Auszüge aus diversen Sparbüchern der Bank 2 vor. Er habe darin die für die Begleichung der Baurechnungen getätigten Behebungen markiert. Der Zahlungsfluss sei zunächst von seinem Gehalts-Girokonto auf das Sparbuch und von dort während der Bauphase auf das Girokonto zurück geflossen. Von diesem seien dann Überweisungen auf das Baukonto gemacht worden, von welchem er die Professionistenrechnungen beglichen habe. Diese Zahlungsflüsse hätte der Betriebsprüfer detailliert nachvollzogen und nicht beanstandet. Es müsste dazu eigentlich Aufzeichnungen geben, da diese Aufklärungsarbeit sehr zeitaufwendig gewesen sei.

Folgende Beträge waren in den angeführten Sparbüchern der Bank 2 markiert:

	Datum	Betrag in €
Sparbuch mit der Endnummer 36	14.07.2004	8.000,00
	21.01.2005	4.000,00
Sparbuch mit der Endnummer 770	24.09.2007	16.000,00
	30.11.2007	2.000,00
	03.07.2008	5.000,00
	11.07.2008	1.000,00
	28.07.2008	2.000,00
	13.08.2008	1.200,00
	08.09.2008	1.000,00
	31.10.2008	1.500,00
	14.11.2008	500,00
	30.12.2008	1.500,00
	28.01.2009	500,00
	11.02.2009	500,00
	02.10.2009	3.500,00
	23.12.2009	5.000,00
Sparbuch mit der Endnummer 75	06.04.2005	2.000,00
	10.11.2005	10.000,00

	20.02.2006	5.000,00
	20.03.2006	1.300,00
	24.04.2006	7.000,00
	05.05.2006	3.500,00
	16.06.2006	3.000,00
	19.07.2006	3.000,00
	16.11.2006	25.000,00
	28.12.2006	1.500,00
	05.02.2007	10.000,00
	05.02.2007	5.500,00
	02.07.2007	5.000,00
	22.08.2007	4.000,00
Sparbuch mit der Endnummer 1170	24.03.2010	1.000,00
	26....2010	1.900,00
	11.08.2010	4.000,00
	18.10.2010	1.540,00
	08.11.2010	1.000,00
... weitere Beträge für 2011 und 2012

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt und Beweismittel:

Das Finanzamt schied die auf den privat genutzten Anteil des Betriebsgebäudes (20%) entfallenden Zinsen im Zuge der Berufungsvorentscheidung aus (Berufungsvorentscheidung).

Der Bf. behauptete, den privat genutzten Anteil des Gebäudes mit der Wohnbauförderung, vorhandenen privaten Eigenmitteln und den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit finanziert zu haben (Vorlageantrag). Er legte Sparbuchauszüge vor, in denen er bestimmte Beträge markierte (am 29.06.2015 übermittelte Sparbuchauszüge). Weitere Unterlagen über die Herkunft und die weitere Verwendung dieser Beträge legte der Bf. nicht vor (Vorhalt vom 24.10.2014, Vorhaltsbeantwortung vom 03.12.2014, Vorhaltsbeantwortung vom 29.06.2015).

Rechtliche Beurteilung:

Betriebsausgaben sind gemäß **§ 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988** die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Das Finanzamt hat bereits in seiner Berufungsvorentscheidung das **Erkenntnis vom 26.07.2007, 2007/15/0128**, und die wesentliche Ansicht des VwGH festgehalten.

Unter dem Blickwinkel der in diesem Erkenntnis gemachten Aussagen des VwGH ist durch die gegenüber dem BFG bekannt gegebenen markierten Beträgen in den Sparbüchern die Behauptung des Bf. nicht nachgewiesen, dass er die auf den privat genutzten Gebäudeteil entfallenden Anschaffungs-/Herstellungskosten mit privaten Mitteln finanziert hätte. Denn aus den Sparbuchauszügen lässt sich weder entnehmen, dass die markierten Beträge aus den nichtselbstständigen Einkünften oder der Wohnbauförderung stammen, noch dass die markierten Beträge tatsächlich für die Errichtung des privat genutzten Teils des Gebäudes verwendet worden wären.

Die Abänderung zum Nachteil des Bf. hinsichtlich der Zinsen geschah daher zu Recht. Auch nach Ansicht des BFG sind in diesem Punkt die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2010 zum Nachteil des Bf. abzuändern.

Angemerkt wird noch, dass ein Sonderausgabenabzug der ausgeschiedenen Beträge nicht zum Tragen kommt, da der Prüfer den Sonderausgabenabzug für die vom Bf. für 2008 bis 2010 geltend gemachten Beträge für Wohnraumschaffung mangels Vorliegen eines Eigenheimes versagte und der Bf. keine anders lautenden Vorbringen im weiteren Verfahren (vor dem BFG) erstattete.

Durch das vorliegende Erkenntnis ergeben sich folgende Änderungen:

Einkommensteuer 2005 bis 2007, 2009 und 2010 (alle Beträge in €):

Die Änderungen der Bemessungsgrundlagen und Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Einkommensteuer 2008 (alle Beträge in €):

Berechnung der Einkommensteuer:		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA		1.674,50
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit		
Übermittelter Lohnzettel lt. Anhang		
Dienstgeber 1	18.727,33	
Pendlerpauschale lt. Lohnzettel	-0,00	
Pendlerpauschale lt. Veranlagung	-1.760,18	
Pauschalbetrag für Werbungskosten	-132,00	16.835,15
Gesamtbetrag der Einkünfte		18.509,65
Sonderausgaben (§ 18 EStG):		

Topf-Sonderausgaben		-132,88
Kirchenbeitrag		-100,00
Einkommen		18.276,77
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnitts- steuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		
Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt:		
Gesamtbetrag der Einkünfte	18.509,65	
+ Pauschbetrag für Werbungskosten	132,00	
Umrechnungsbasis	18.641,65	
Umrechnungszuschlag $(18.641,65 \times 365 / (365 - 78) - 18.641,65)$		5.056,37
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		23.343,14
$(23.343,14 - 10.000,00) \times 5.750,00 / 15.000,00$		5.114,87
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		5.114,87
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00
Steuer für den Durchschnittssteuersatz		4.769,87
Durchschnittssteuersatz $(4.769,87 / 23.343,14 \times 100)$		20,43%
Durchschnittssteuersatz 20,43% von	18.276,77	3.733,94
Steuer sonstige Bezüge, wie z. B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von € 620,00 mit 6%		84,43
Einkommensteuer		3.818,37
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		-3.951,51
Festgesetzte Einkommensteuer		-133,14

4. 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.

Der Themenkreis um die Rechnung vom 20.12.2010 (Pkt. 1.) bewegt sich im Rahmen der Beweiswürdigung. Die Entscheidung des BFG zur Ausscheidung der Zinsen, etc., des für den privat genutzten Teil des Gebäudes aufgenommenen Kredites (Pkt. 3.) fußt ua. auf den Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 26.07.2007, 2007/15/0128. Zudem hat der Bf. Beweismittel für seine Behauptungen im Verfahren nicht beigebracht. Daher liegt nach Ansicht des BFG bezüglich dieser beiden Beschwerdepunkte keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Bezüglich der Vorgehensweise zur Teilwertermittlung (Pkt. 2.) ließen sich eine dem vorliegenden Fall vergleichbare Berechnung bzw. die hier gewählten Denkansätze in der Judikatur des VwGH nicht finden, weshalb dem Bf. in diesem Punkt die Revision zusteht.

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. Juli 2015