



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch die Steuerberaterin, vom 7. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwältin, vom 14. August 2007 betreffend

- a) die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 und 2002 sowie
 - b) die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 und 2002
- entschieden:

a) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 und 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

b) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 und 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der (gemeinschaftlichen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2001 und 2002 sowie die auf Gesellschafter_A und die Verlassenschaft nach Gesellschafter_B entfallenden Anteile an den Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2001 und 2002 sind den Berufungsvorentscheidungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2001 und 2002 (beide mit Ausfertigungsdatum 11. Mai 2009) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1.) Bei der Berufungswerberin handelte es sich um eine zum 1. Mai 1984 gegründete Kommanditgesellschaft. Unbeschränkt haftender Gesellschafter war in den strittigen Jahren Gesellschafter_A und Kommanditist Gesellschafter_B. Die Abgabepflichtige ermittelte ihre Einkünfte aus Gewerbebetrieb in einem abweichenden Wirtschaftsjahr (1. Oktober bis 30. September). Die Gesellschaft wurde mit 30. September 2002 aufgelöst (siehe Schreiben vom 14. August 2003) und mit Beschluss des Landesgerichtes_A vom 26. Jänner 2004, FN_A, GZ_A, im Firmenbuch gelöscht (siehe Firmenbuchauszug zu FN_A vom 4. Oktober 2012).

Die Berufungswerberin erzielte zuletzt Einkünfte aus der Verpachtung des Pensionsbetriebes „Haus A“ sowie des Gaststättenbetriebes „B“ in Ort_A. Das „Haus A“ wurde mit Kaufvertrag vom 17. Mai 2000 (Übergabe der Liegenschaft am 23. April 2001), die Wohnungseigentumseinheiten betreffend „B“ mit Kaufvertrag vom 28. März 2002 veräußert.

Die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2001 und 2002 ergingen antrags- und erklärungskgemäß (Bescheid 2001 mit Ausfertigungsdatum 30. Juni 2003 sowie Bescheid 2002 mit Ausfertigungsdatum 16. Oktober 2003).

2.) Mit Abstattungskreditvertrag vom 25. Juli 1991 räumte die Bank----_A der Abgabepflichtigen zur KtoNr._A einen Einmalkredit in Höhe von 11.000.000,00 ATS ein, welcher im August 1998 noch zur Gänze aushaftete. Mit Vereinbarung vom 11. August 1998 wurde ein Teil dieses Kredites in Schweizer Franken konvertiert (700.000,00 CHF); als zusätzliche Sicherheit wurde eine Lebensversicherung vinkuliert sowie das Wertpapier-Depot_Nr._A verpfändet (siehe Schreiben der Bank----_A vom 11. August 1998).

Die Berufungswerberin beantragte mit Schreiben vom 2. Juni 2003 die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000, da das von ihr angelegte Wertpapierdepot irrtümlich nicht in die Bilanzen für 1999 und 2000 aufgenommen und diese offensichtliche Unrichtigkeit von der Abgabenbehörde im Zuge der Veranlagung übernommen worden sei. Das Finanzamt erließ gemäß [§ 293b BAO](#) berichtigte Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1999 und 2000 (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum 13. Juni 2003).

3.) Anlässlich einer bei der Abgabepflichtigen zur ABp.Nr. durchgeführten Außenprüfung tätigte der Betriebsprüfer nachfolgend zusammengefasste Feststellungen:

Tz. 1 Beratungshonorare:

Die Beratungskosten Person_A würden zum Teil das Erstellen von Abtretungsverträgen der

Kommanditgesellschaft betreffen und seien daher als zum Teil privat veranlasste Kosten nicht der betrieblichen Sphäre zuzurechnen.

Kürzung Beratungshonorare (Wj. 00/01) um 60.000,00 ATS netto 20 % USt

Tz. 2 Wertpapiere im Betriebsvermögen:

Die Berufungswerberin habe mit Vereinbarung vom 11. August 1998 einen Teil des zur Gänze noch aushaftenden, bei der Bank----_A aufgenommenen betrieblichen Einmalkredites vom 25. Juli 1991 in Schweizer Franken konvertiert. Als zusätzliche Sicherheit sei eine Bank-Versicherung vinkuliert sowie das auf die Privatperson Gesellschafter_A lautende Wertpapier-Depot_Nr._A verpfändet worden. Die Zahlungen auf das Wertpapier-Depot seien bis zur Beendigung der Gesellschaft (Auflösung zum 30. September 2002; Firmenbuchlöschung am 27. Jänner 2004) über das Privatkonto verbucht worden.

Das Wertpapierdepot gehöre nicht zum notwendigen Betriebsvermögen der Berufungswerberin. Eine Zuordnung der Wertpapiere zum Betriebsvermögen gehe weder aus der (zeitfolge-richtigen) buchmäßigen Behandlung hervor noch seien sonstige Umstände erkennbar, die eine Betriebsbezogenheit der in Rede stehenden Wertpapiere aufzuzeigen in der Lage wären.

Vielmehr läge der Schluss nahe, dass die Zuordnung zum Betriebsvermögen erst erfolgt sei, nachdem sich aus der Veräußerung von Investmentfondsanteilen Verluste ergeben hätten, um diese solcherart aus der steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre in die betriebliche Sphäre zu verlagern. Die Wertpapiere seien nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, da auf Grund der Art der Verbuchung über das Privatkonto bis zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe Wille der Gesellschaft gewesen sei, diese nicht in das Betriebsvermögen aufzunehmen. Rückwirkende Berichtigungen bzw. Einbuchungen als gewillkürtes Betriebsvermögen seien unzulässig.

Die Wiederaufnahme der Verfahren sei begründet. Eine rechtliche Beurteilung, ob „notwendiges Betriebsvermögen“ vorliege oder nicht, könne niemals zu einer Bescheidänderung gemäß [§ 293b BAO](#) führen, weshalb die Bescheidberichtigungen gemäß [§ 293b BAO](#) für die Jahre 1999 und 2000 zweifelsfrei gesetzwidrig ergangen seien. Erst im Zuge der Prüfung bekannt gewordene Wiederaufnahmegründe nach [§ 303 Abs. 4 BAO](#) seien die Kürzungen der Beratungskosten in Höhe von netto ATS 60.000,00 sowie die Kursverluste. Erst im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass sämtliche Bewegungen betreffend die gegenständlichen Wertpapiere in der Buchhaltung laufend als private Bewegungen und erst bei der Erstellung der Bilanzen (nach Betriebsaufgabe) diese als Aktiva erfasst worden wären (siehe Bericht gemäß [§ 150 BAO](#) über das Ergebnis der Außenprüfung vom 14. August 2007 in Verbindung mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß [§ 149 Abs. 1 BAO](#) vom 9. Mai 2007, beide zur ABp.Nr.).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für die Wirtschaftsjahre 2000/2001 und 2001/2002 – neue Bescheide gemäß [§ 188 BAO](#) über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Wirtschaftsjahre 2000/2001 und 2001/2002, sämtliche mit Ausfertigungsdatum 14. August 2007.

4.) In der gegen obige Bescheide fristgerecht erhobenen Berufung vom 7. September 2007 führte die Abgabepflichtige begründend aus, den Einkommensteuererklärungen des Gesellschafter_A für 1999 und 2000 seien Auszüge der Bank_Gesellschaft sowie den berichtigten E6-Erklärungen für 1999 und 2000 und der E6-Erklärung für 2001 Steuerberichte der Bank beigelegt, aus denen hervorgehe, dass das Depot mit der Wertpapier-Depot_Nr._A auf Gesellschafter_A laute bzw. dieser Depotinhaber sei. Zum Unterschied zur UFS-Entscheidung vom 9.1.2007, RV/0014-F/04, sei dem Antrag auf Berichtigung/Änderung des Bilanzansatzes durch Erlassung der geänderten Feststellungsbescheide 1999 und 2000 Folge gegeben worden. Das Depot sei hierdurch für die Berufungswerberin als § 5 EStG-Ermittlerin (wenn nicht zum notwendigen, dann zumindest) zum gewillkürten Betriebsvermögen geworden. Zum Unterschied zur UFS-Entscheidung vom 25.11.2004, RV/0192-K/03, habe die Berufungswerberin das Depot in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bilanzieren gehabt, da das Depot gemäß Kreditvertrag zu Konto_Nr-A über 700.000,00 CHF (Kreditnehmer sei die Abgabepflichtige) zugunsten des Kredites verpfändet worden wäre. Die Anzahlung aus dem Verkauf des Hauses A (11.250.000,00 ATS) sei 2001 einerseits zum Aufbau des Depots und andererseits zur Abdeckung der Bankverbindlichkeiten verwendet worden. Im Antrag gemäß [§ 293b BAO](#) aus dem Jahr 2003 sei auf die betriebliche Notwendigkeit hingewiesen worden wie folgt: „Das Wertpapierdepot wurde aus betrieblichen Mitteln angelegt und es wurden Veräußerungserlöse regelmäßig für betriebliche Zwecke verwendet. Weiters dient das Wertpapierdepot als Sicherheit und zur Rückzahlung des betrieblichen endfälligen CHF-Kredites. Das Depot dient damit unmittelbar dem Betrieb des Steuerpflichtigen und war in die Bücher aufzunehmen.“ Aus dem VwGH-Erkenntnis vom 17.4.1974, 732/72, und EStRL Rz 544 lasse sich im Umkehrschluss ableiten, dass bei einem Depotaufbau aus betrieblichen Mitteln und Verwendung zur Abdeckung von Krediten von notwendigem Betriebsvermögen gesprochen werden müsse. Unter Verweis auf UFS 25.11.2004, RV/0192-K/03, werde ausgeführt, dass der gestellte Antrag auf Bilanzänderung auf Grund der vollinhaltlichen Stattgabe offensichtlich wirtschaftlich ausreichend begründet gewesen sei. Das Finanzamt habe hierdurch einer Bilanzänderung zugestimmt. Die Wertpapiere seien hierdurch seit 1999 notwendiges Betriebsvermögen. Auch wenn das Depot nicht auf die Gesellschaft laute, könne dies unter Verweis auf „notwendiges Sonderbetriebsvermögen“ zu keinem anderen Ergebnis führen. Absolut

unerheblich sei die Frage, ob im konkreten Fall das Rechtsinstrument des [§ 293b BAO](#) richtig angewendet worden sei oder nicht. Wesentlich sei, dass die Änderung durchgeführt worden sei und somit dem Rechtsinstrument der „Bilanzänderung“ Rechnung getragen worden wäre. Die Änderung sei damit korrekt erfolgt. Der Abgabenbehörde sei sowohl bei Gesellschafter_A als auch bei der Gesellschaft durch Beilage der entsprechenden Steuerberichte der Bank zu den Steuererklärungen immer bekannt gewesen, dass das Wertpapierdepot nicht auf den Namen der Gesellschaft laute. Wenn Wertpapiere nicht unter Aktiva ausgewiesen seien, so stelle sich die Frage, wo diese dann auszuweisen gewesen wären, wenn nicht im Eigenkapitalbereich. Die Aussage der Abgabenbehörde, erst im Laufe der Betriebsprüfung habe man festgestellt, dass die Depotbewegungen auf Privat gebucht worden seien, könne daher nicht nachvollzogen werden.

Ein Rechtsanwalt sei aufgrund der einschlägigen Berufsordnung (Rechtsanwaltsordnung) befugt, Personen in Steuerangelegenheiten zu beraten und zu vertreten. Es dürfe daher bei den Beratungshonoraren zu keiner Veränderung der Bemessungsgrundlage kommen, zumal bei Streichung als Betriebsausgabe diese als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG abzuziehen seien. Aus vorgenanntem Titel sei somit keine Wiederaufnahme zu verfügen. Die Verjährungsbestimmungen seien des Weiteren nach den einschlägigen Bestimmungen der BAO zu prüfen. Sollte der Berufung kein Erfolg beschieden sein, so werde zum einen betreffend die Jahre 1999 bis 2002 die Ausscheidung der endbesteuerten Erträge aus Wertpapiere laut Jahresabschlüssen, nämlich ua. für 2001 in Höhe von 1.257,28 ATS und 2002 in Höhe von 97,03 €, aus der Steuerbemessungsgrundlage und zum anderen betreffend die Jahre 1999 und 2000 die entsprechende Erhöhung der Verlustvorträge beantragt.

5.) Das Finanzamt wies die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide sowie die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) hinsichtlich die Jahre 2001 und 2002 mit Berufungsvorentscheidungen vom 11. Mai 2009 mit der Begründung ab, erst im Zuge der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass es sich bei dem Wertpapierdepot mit der Wertpapier-Depot_Nr._A für die Jahre 2001 und 2002 nicht um notwendiges Sonderbetriebsvermögen handle, sondern lediglich die Verluste aus der Privatsphäre des Gesellschafter_A in die Sphäre der Gesellschaft zwecks steuerlicher Verwertbarkeit verschoben werden sollten. Wertpapiere seien erstmals zum 30. September 2001 auf das Konto 0923 Wertpapiere direkt übers Privatkonto 9420 Gesellschafter_A in das Sonder-Betriebsvermögen eingebucht worden. Zu diesem Zeitpunkt seien auch erstmals Erträge Abgang Wertpapiere ebenfalls über das Privatkonto Gesellschafter_A verrechnet worden. Weder die Wertpapiere als auch die Lebensversicherung, welche beide als Besicherung für den aushaftenden Kredit verpfändet worden wären, seien bis zum Zeitpunkt der Einbuchung notwendiges Sonder-Betriebsvermögen gewesen und würden auch nach wie vor Privatvermögen darstellen. Die Be-

hauptung, dass die Erträge aus dem Verkauf der Wertpapiere wieder dem Betrieb zugeführt werden würden, stehe der Behandlung der Wertpapiere als zum Privatvermögen gehörend nicht entgegen, weil es einem Gesellschafter jederzeit frei stehe, Gelder in den Betrieb einzulegen. Auch der Begründung, dass aufgrund der hohen Darlehenshaftung die Wertpapiere dem notwendigen Sonder-Betriebsvermögen zuzuführen seien, sei entgegenzuhalten, dass der Gesellschafter sowieso mit seinem Privatvermögen für die Schulden der Kommanditgesellschaft hafte. Es läge keine wirtschaftliche Begründung für die Aufnahme der Wertpapiere zum Betriebsvermögen vor. Die endbesteuerten Erträge aus Wertpapiere würden aus der Steuerbemessungsgrundlage für 2001 und 2002 ausgeschieden werden. Die privat veranlassten Beratungskosten 2001 seien im Einvernehmen mit der Berufungswerberin aus dem betrieblichen Aufwand ausgeschieden worden.

Die Berufungswerberin beehrte mit Schreiben vom 5. Juni 2009 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte hierzu ergänzend aus, das Finanzamt gehe in der Berufungsvorentscheidung vom 11. Mai 2009 selbst von einer Bilanzänderung für die Wirtschaftsjahre 1999 und 2000 aus. Damit sei ein zulässiger Ansatz durch einen anderen zulässigen Ansatz getauscht worden; die Wertpapiere seien somit (Sonder)Betriebsvermögen.

6.) Anlässlich der persönlichen Vorsprache des steuerlichen Vertreters am 12. März 2013 sowie im Schreiben vom 22. März 2013 führte die Berufungswerberin ergänzend aus, Gesellschafter_B sei im Dezember 2005 verstorben. Die Berufungswerberin sei mit 30. September 2002 aufgelöst und ohne förmliches Verfahren liquidiert worden; die Schulden/Guthaben der Gesellschaft seien von Gesellschafter_A zur Gänze übernommen worden (Girokontoabdeckung durch Umbuchung auf bzw. Kredittilgung durch Überweisung vom Privatkonto des Gesellschafter_A). Die vom Finanzamt vorgenommene einseitige Korrektur von Aufwandspositionen (Kursverluste) ohne Korrektur des Bilanzansatzes in der Wurzel (in der Eröffnungsbilanz) habe zu einer falschen Gewinnermittlung geführt. Somit werde der Bilanzansatz als Betriebsvermögen ausgewiesen, die Wertänderungen des Bilanzansatzes würden jedoch mit dem Argument, dass es sich nicht um Betriebsvermögen handeln würde, keine Berücksichtigung finden.

Über die Berufung wurde erwogen:

I A) Bei der Berufungswerberin handelt es sich um eine Kommanditgesellschaft, welche mit Beschluß des Landesgerichtes_A vom 26. Jänner 2004 (zu FN_A) aufgelöst und gelöscht wurde. Die Berufungswerberin wurde nach ihren Ausführungen im Schreiben vom 22. März 2013 ohne förmliches Verfahren liquidiert.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe ua. VwGH 22.11.2012, [2010/15/0026](#); VwGH 29.3.2006, [2001/14/0091](#)) wird eine Kommanditgesellschaft durch bloße Auflösung und Löschung im Firmenbuch noch nicht vollbeendet. Die Auflösung und Löschung beeinträchtigt die Parteifähigkeit solange nicht, als die Rechtsverhältnisse zu Dritten – also auch dem Bund als Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind (zB noch nicht abgeschlossenes Feststellungsverfahren nach [§ 188 BAO](#); VwGH 17.11.2004, [2000/14/0142](#)). Eine Vollbeendigung liegt jedoch vor, wenn ein Gesamtrechtsnachfolger vorhanden ist (wie dies etwa bei einer Vermögensübernahme nach [§ 142 UGB](#) der Fall ist).

I B) Im vorliegenden Fall kam es zu keiner Geschäftsübernahme des Gesellschafter_A (die Gesellschaftsanteile des Gesellschafter_B gingen nicht auf Gesellschafter_A über) bzw. zu keinem Übergang des Gesellschaftsvermögens durch Gesamtrechtsnachfolge auf Gesellschafter_A, sondern wurde die Betätigung der Berufungswerberin aufgegeben und diese mit 30. September 2002 ohne förmlichem Liquidationsverfahren beendet (siehe Schreiben der Berufungswerberin vom 14. August 2003 und 22. März 2013). Hieran vermag auch nichts der Umstand zu ändern, dass Gesellschafter_A als unbeschränkt haftender Gesellschafter nach der Gesellschaftsauflösung offensichtlich sämtliche Verbindlichkeiten der Abgabepflichtigen getragen hat.

Der Abgabepflichtigen kommt im streitgegenständlichen Verfahren trotz Firmenbuchlöschung ihre Parteifähigkeit unbeeinträchtigt weiter zu, sodass die bekämpften Bescheide rechtmäßig an die Kommanditgesellschaft adressiert erlassen wurden.

II) Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die streitgegenständlichen Wertpapiere in den Wirtschaftsjahren 2000/2001 und 2001/2002 (notwendiges bzw. gewillkürtes) Betriebsvermögen darstellen und somit die hiermit erwirtschafteten Kapitalerträge und Kursveränderungen steuerlich wirksam werden oder nicht. Einleitend wird bemerkt, dass die Änderungsbefugnis des Unabhängigen Finanzsenates nach [§ 289 Abs. 2 BAO](#) idgF („nach jeder Richtung“) durch die Sache begrenzt ist. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (Ritz, BAO⁴, § 289 Tz 28 und die hierin zitierte Judiaktur). Die gegenständliche Berufungsentscheidung hat daher lediglich über die beiden strittigen Veranlagungsjahre abzusprechen, sodass die steuerrechtliche Beurteilung der Wertpapiere in den Vorjahren sowie die die Jahre 1999 und 2000 betreffenden Anträge der Abgabepflichtigen nicht Gegenstand des Verfahrens sind.

III) Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften für die Jahre 2001 und 2002:

III A) Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Einen Wiederaufnahmegrund bilden somit lediglich neu hervorgekommene "Tatsachen oder Beweismittel". Tatsachen im Sinne dieser Bestimmung sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. War hingegen der Abgabenbehörde im abgeschlossenen Verfahren der Sachverhalt so ausreichend bekannt, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können, ist eine Wiederaufnahme dieses Verfahrens unzulässig (VwGH 4.3.2009, [2004/15/0135](#), 0136; VwGH 23.2.2010, [2006/15/0314](#); VwGH 29.7.2010, [2006/15/0006](#); VwGH 31.5.2011, [2009/15/0135](#); Ritz, BAO⁴, § 303 Tz. 10). Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, [96/13/0185](#)). Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein begründet sohin keine Wiederaufnahme des Verfahrens (VwGH 21.4.1980, [2967/79](#); VwGH 5.11.1981, 3143 f/80; VwGH 9.7.1997, [96/13/0185](#)).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln stets aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens betreffend die konkrete Abgabe und einen konkreten Zeitraum zu beurteilen, das wiederaufgenommen werden soll (VwGH 19.11.1998, [96/15/0148](#); VwGH 24.6.2003, [2003/14/0027](#), 0028; VwGH 18.9.2003, [99/15/0120](#); VwGH 29.9.2004, [2001/13/0135](#); VwGH 23.4.2008, [2006/13/0019](#); VwGH 24.6.2009, [2007/15/0045](#); VwGH 15.12.2010, [2007/13/0157](#)). Zur Beurteilung der Frage, ob eine Tatsache im Erstverfahren bereits bekannt war, ist damit auf das jeweilige konkrete (Steuer-)Verfahren abzustellen. Das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren ist derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen können. Es kommt daher nicht auf den Kenntnisstand der Behörde als Gesamtorganisa-

tion an, sondern entscheidend ist vielmehr der Kenntnisstand des Organträgers im konkreten (Steuer)Verfahren bei Erlassung des Erstbescheides. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) bezieht sich somit auf den Wissensstand des jeweiligen Verfahrens (insbesondere aufgrund der Abgabenerklärung und der Beilagen) und des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH 23.11.2011, [2008/13/0090](#); VwGH 17.12.2008, [2006/13/0114](#); VwGH 19.3.2002, [97/14/0034](#); VwGH 20.9.2001, [2000/15/0039](#); VwGH 29.5.2001, [97/14/0036](#); VwGH 27.4.2000, [97/15/0207](#)).

III B) Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es somit entscheidend, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Im vorliegenden Fall begründete die Abgabenbehörde ihre Wiederaufnahme im Wesentlichen mit den anlässlich der abgabenbehördlichen Betriebsprüfung zu ABp.Nr. neu hervorgekommenen Tatsachen, dass die Wertpapiere im Wertpapier-Depot_Nr._A ursprünglich nicht der betrieblichen Sphäre zugeordnet, sondern sämtliche Bewegungen betreffend die gegenständlichen Wertpapiere in der Buchhaltung laufend als private Bewegungen erfasst worden wären. Diese seien erst bei der Erstellung der Bilanzen (nach Betriebsaufgabe) als Aktiva erfasst worden. Die rechtliche Beurteilung, ob „Notwendiges Betriebsvermögen“ gegeben sei, habe zu keiner Änderung der Bescheide für 1999 und 2000 gemäß [§ 293b BAO](#) berechtigt, weshalb diese Bescheidberichtigungen gesetzeswidrig ergangen seien. Erst anlässlich der Betriebsprüfung habe die Abgabenbehörde Kenntnis über die vorzunehmende Kürzung der Beratungshonorare 2001 erhalten.

III C 1) Dem Finanzamt war laut vorliegender Aktenlage bei Erlassung der (Erst)Bescheide betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 (mit Ausfertigungsdatum 30. Juni 2003) und 2002 (Ausfertigungsdatum 16. Oktober 2003) nicht bekannt, dass die Berufungswerberin sowohl die streitgegenständlichen Wertpapiere als auch die hiermit verbundenden laufenden Geschäftsfälle bis 30. September 2001 in ihren steuerlichen Aufzeichnungen nicht zeitgerecht erfasste, sondern diese erst nachträglich bei der Erstellung der Bilanz bzw. des Jahresabschlusses für das Jahr 2001 über das „Privatkonto Gesellschafter_A“ als Anlagevermögen (Konto Wertpapiere) einbuchte bzw. als „Erträge Abgang Wertpapiere“ aufnahm. Dem Jahresabschluss zum 30. September 2001 lag zwar das (undatierte) Schreiben der Bank_AG betreffend die Einkünfte aus Vermögensverwaltung für 2001 bei, aus welchen ua. ersichtlich ist, dass das Depot mit Wertpapier-Depot_Nr._A auf Gesellschafter_A lautet, die Steuererklärungen der beiden Streitjahre bzw. die angeschlossenen Beilagen enthielten jedoch weder diesbezüglich nähere Ausführungen noch ließen sie Rückschlüsse auf den Verbuchungsvorgang bzw. –zeitpunkt oder auf den Zeitpunkt der Aufnahme der Wertpapiere als Aktiva zu. Die Bilanzen 2001 und 2002 bzw. die Gewinn- und Verlustrechnungen zum 30. September 2001 bzw. 2002 wiesen lediglich (nicht näher bezeichne-

te) Wertpapiere auf den Konten „923 Wertpapiere“ sowie die Konten „8020 Kapitalerträge aus Wertpapiere“, „4622 Erlöse Entnahme Wertpapiere“, „7824 Buchwert Entnahme Wertpapiere“, „8025 Erträge Wertpapiere“, „8180 Buchwert abgegangener Wertpapiere“ und „7862 Kursverluste Wertpapiere“ aus, ohne jedoch einen Zusammenhang mit obigem Depot aufzuzeigen oder Kenntnisse über Verbuchungsvorgänge bzw. –zeitpunkte sowie über Bilanzaufnahmen zu ermöglichen. Die Jahresabschlüsse 2001 und 2002 enthielten zudem auch keine (Konto)Aufstellungen bzw. Verzeichnisse über die streitgegenständlichen Wertpapiere. Des Weiteren war für die Abgabenbehörde nicht ersichtlich, ob die gegenständlichen Wertpapiere zum Teil oder ausschließlich obigem Depot zuzurechnen waren.

Das Finanzamt war daher nicht in der Lage, ohne weiterer Erhebungen zu der im nunmehr wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung zu gelangen, weshalb sich die Wiederaufnahme des Verfahrens als zulässig erweist. Die entscheidungswesentlichen Tatsachen wurden der Abgabenbehörde erst anlässlich der Betriebsprüfung zur ABp.Nr. bekannt. Dieses Tatsachenwissen war jedoch entscheidungswesentlich, um die gegenständlichen Wertpapiere einer zutreffenden rechtlichen Würdigung laut Pkt. IV A) unterziehen zu können.

III C 2) Die der Steuererklärung betreffend das Jahr 2001 beiliegende Gewinn- und Verlustrechnung vom 1. Oktober 2000 bis 30. September 2001 wies lediglich einen Rechtsberatungsaufwand in der Gesamtsumme von 100.655,00 ATS aus, ohne diesen näher aufzugliedern oder dazulegen. Auf Grund der zum Zeitpunkt der Erlassung des (wiederaufgenommenen) Feststellungsbescheides 2001 gegebenen Aktenlage hatte das Finanzamt somit keine Kenntnis hiervon, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Rechtsberatungen ua. auch Beratungshonorare des Rechtsanwaltes in Höhe von netto 60.000,00 ATS beinhaltet haben, denen ua. Leistungen betreffend die Abtretung der Gesellschaftsanteile von Gesellschafter_C an Gesellschafter_A bzw. von Gesellschafter_A an Gesellschafter_B zugrundeliegen (siehe „Betrifft: Abtretungsverträge, Besprechungen im Zusammenhang mit der Übertragung der Geschäftsanteile von Gesellschafter_C an Gesellschafter_B sowie im Zusammenhang mit dem Verkauf des „Hauses A“ im Schreiben vom 18. Juni 2001). Die Abgabenbehörde erlangte vom Leistungsinhalt der Beratungen erst anlässlich der Betriebsprüfung zur ABp.Nr. Kenntnis. Dieses Tatsachenwissen war jedoch entscheidungswesentlich, um die gegenständlichen Beratungskosten einer zutreffenden rechtlichen Würdigung laut Pkt. IV B) unterziehen zu können.

III C 3) Aus der Sicht der abgabenbehördlichen Feststellungen der Einkünfte betreffend die Jahre 2001 und 2002 sind obige entscheidungswesentlichen Tatsachen erst nach Erlassung

der Feststellungsbescheide 2001 (vom 30. Juni 2003) und 2002 (vom 16. Oktober 2003) neu hervorgekommen. Neue Tatsachen im Sinne des [§ 303 BAO](#) sind daher gegeben.

III D) Das Vorbringen der Berufungswerberin, sämtliche entscheidungswesentliche Tatsachen seien dem Finanzamt bereits auf Grund der Veranlagungsverfahren betreffend die Jahre 1999 und 2000 (einschließlich der antragsgemäßen Bescheidberichtigungen nach [§ 293b BAO](#) mit Ausfertigungsdatum 13. Juni 2003) bekannt gewesen, kann der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen, ist doch nach herrschender Rechtsprechung ausschließlich auf den im jeweiligen Verfahren und im jeweiligen Veranlagungsjahr gegebenen Wissensstand der Abgabenbehörde abzustellen. Etwaige anlässlich der Veranlagungsverfahren betreffend 1999 und 2000 erlangte Kenntnisse der Abgabenbehörde im Hinblick auf obige entscheidungswesentliche Umstände sind sohin für die Frage der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2001 und 2002 nicht erheblich, da diese andere Veranlagungsjahre betreffen würden und sohin nicht dem Wissensstand der bescheiderlassenden Stelle des Finanzamtes hinsichtlich der Jahre 2001 und 2002 zuzurechnen wären. Zudem ergab sich für die Abgabenbehörde aus den (geänderten) Jahresabschlüssen 1999 und 2000 nicht, dass die Berufungswerberin die streitgegenständlichen Wertpapiere sowie die hiermit verbundenen laufenden Geschäftsvorfälle im Wirtschaftsjahr 2000/2001 nicht zeitgerecht erfasste und erst zum 30. September 2001 in ihren steuerlichen Aufzeichnungen aufnahm. Aus den von der Berufungswerberin eingereichten Steuererklärungen der Jahre 1999 und 2000 sowie 2001 und 2002 (samt Beilagen) waren die hier in Rede stehenden Umstände nicht ersichtlich, zumal den Steuererklärungen betreffend 2002 auch kein Schreiben der Bank_AG beigelegt ist. Entgegen der Ansicht der Abgabepflichtigen musste sich die bescheiderlassende Stelle die oben genannten entscheidungswesentlichen Fakten (ua. Zeitpunkt der buchhalterischen Erfassung der Wertpapiere) nicht als bekannt zurechnen lassen.

III E) Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 leg.cit.). Im Hinblick auf die den Erstbescheiden betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 und 2002 anhaftenden, nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeiten wurde nach Ansicht des Referenten durch die Verfügung der Wiederaufnahmen dieser Verfahren von dem durch [§ 303 Abs. 4 BAO](#) eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

IV) Berufung gegen die Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 und 2002:

IV A) steuerliche Behandlung der Wertpapiere:

IV A 1) Die Berufungswerberin ermittelte ihren Gewinn gemäß § 5 EStG. Für die Gewinnermittlung sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.

IV A 1a) Eine ordnungsmäßige Buchführung hat ua. den Grundsatz der Bilanzwahrheit zu entsprechen. Der Grundsatz der Bilanzwahrheit verlangt einen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ausweis des Vermögens und der Schulden des Unternehmens. Dieser gilt als erfüllt, wenn dem Grundsatz der Bilanzvollständigkeit entsprochen und die gesetzlichen Bewertungsvorschriften eingehalten werden (VwGH 28.10.2008, [2006/15/0361](#); Jakom/ Marschner, EStG, 2012, § 4 Rz 181).

Das Betriebsvermögen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG ist das „Reinvermögen“ des Betriebes, dh. der Saldo zwischen Aktiven und Passiven. Für die richtige Gewinnermittlung ist sowohl eine vollständige Erfassung als auch die richtige Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter Voraussetzung (Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz 64).

In die Gewinnermittlung dürfen nur Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens einbezogen werden. Zum Betriebsvermögen gehören alle positiven und negativen Wirtschaftsgüter im weitesten Sinne, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen und betrieblich veranlasst, entgeltlich oder unentgeltlich erworben, hergestellt oder eingelegt worden sind. Der Umfang des Betriebsvermögens bemisst sich ausschließlich nach steuerlichen Vorschriften (VwGH 22.2.2007, [2006/14/0022](#); VwGH 27.1.1998, [93/14/0166](#)). Bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG wird zwischen notwendigem Betriebsvermögen, gewillkürtem Betriebsvermögen und notwendigem Privatvermögen unterschieden. Nach Rechtsprechung und Finanzverwaltung sind für die Zuordnung zum Betriebsvermögen die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (VwGH 24.5.2007, [2006/15/0031](#)); subjektive Momente wie zB der Anschaffungsgrund sind für die Qualifikation nicht entscheidend (Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz 71ff; Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 46).

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (VwGH 24.6.2004, [2001/15/0002](#); VwGH 20.2.1998, [96/15/0192](#)). Entscheidend ist die Art der Nutzung (VwGH 10.4.1997, [94/15/0211](#)). Die Zuordnung erfordert eine endgültige Funktionszuweisung. Bei Vorliegen von notwendigem Betriebsvermögen besteht für den Unternehmer kein Wahlrecht, ein Wirtschaftsgut in das Betriebsvermögen aufzunehmen (Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz 81f; Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 46f).

Die Zugehörigkeit zum (notwendigen) Betriebsvermögen beginnt in der Regel mit (entgeltl. oder unentgeltl.) Betriebserwerb, Anschaffung, Herstellung, Einlage oder unentgeltl. Erwerb des einzelnen Wirtschaftsgutes. Die Zugehörigkeit zum (notwendigen) Betriebsvermögen endet durch (entgeltl. oder unentgeltl.) Betriebsübertragung, Betriebsaufgabe, weiters durch Veräußerung, Zerstörung, Diebstahl, Unterschlagung oder durch Entnahme des einzelnen Wirtschaftsgutes und zwar unabhängig davon, ob der Buchwert ausgebucht wurde (Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz 83, 86).

Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten Zwecken bzw. Bedürfnissen dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar (VwGH 17.1.1995, [94/14/0077](#)). Notwendiges Privatvermögen gehört nicht zum Betriebsvermögen und kann auch nicht zu gewillkürtem Betriebsvermögen erklärt werden (VwGH 24.6.2004, [2001/15/0002](#); Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz 131f; Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 54).

Wirtschaftsgüter, die weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen darstellen, können durch Unternehmer, die ihren Gewinn gemäß § 5 EStG ermitteln, als Betriebsvermögen „gewidmet“ werden. Hat sich ein Steuerpflichtiger zur Aufnahme von gewillkürtem Betriebsvermögen in die Bücher entschieden, dann ist dieses Betriebsvermögen nicht anders zu behandeln als notwendiges Betriebsvermögen (VwGH 13.9.1988, [88/14/0072](#); Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz 126; Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 58, 64).

Als gewillkürtes Betriebsvermögen kann auch Risikovermögen in Betracht kommen. Das Wirtschaftsgut muss unmittelbar durch Erträge oder mittelbar durch Stärkung des Betriebsvermögens zum Betriebserfolg beitragen. Gewillkürtes Betriebsvermögen hat eine objektive Seite (weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen) sowie eine subjektive Seite (Erklärung als Betriebsvermögen). Der Unternehmer kann nicht durch willkürliche Maßnahmen Wirtschaftsgüter nur deswegen in seine Bilanz aufnehmen oder in das Privatvermögen überführen, weil sich im Hinblick auf bevorstehende Wertminderungen oder Veräußerungen „dadurch günstige steuerliche Ausgangspositionen gewinnen“ lassen; insbesondere dann, wenn die Aufnahme in das gewillkürte Betriebsvermögen ohne den steuerlichen Vorteil „ansonsten sinnlos“ wäre (VwGH 28.5.1997, [92/13/0273](#); VwGH 21.11.1995, [92/14/0152](#)). Wirtschaftsgüter, die für das übrige betriebliche Geschehen eine Belastung darstellen und damit den Betriebserfolg auf Dauer mindern oder gefährden, können nicht gewillkürtes Betriebsvermögen sein (VwGH 13.10.1999, [93/13/0200](#); Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz 128f; Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 59, 63).

Die Widmung zum Betriebsvermögen wird regelmäßig durch Aufnahme in die Bücher dokumentiert (VwGH 12.12.1995, [94/14/0091](#)), ebenso durch Belassen in den Büchern, wenn ein

bisher notwendiges Betriebsvermögen nicht mehr betrieblich aber auch nicht privat genutzt wird. Bei Wirtschaftsgütern des gewillkürten Betriebsvermögens entscheidet über deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen in der Regel „die zeitfolgerichtige Verbuchung als laufender Geschäftsvorfall“ (VwGH 21.11.1995, [92/14/0152](#)). Deshalb ist eine erst im Zuge der Abschlussarbeiten erfolgte rückwirkende Verbuchung nicht anzuerkennen (VwGH 14.1.1986, [84/14/0038](#)). Dies gilt insbesondere für Wertpapiere, bei denen Verluste eingetreten sind (VwGH 16.12.1999, [97/15/0210](#); Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz 130; Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 6, 66).

IV A 1b) Wertpapiere gehören zum notwendigem Betriebsvermögen (und werden als Anlagevermögen aktiviert), wenn steuerliche Vorschriften deren Erwerb ausdrücklich vorschreiben – beispielsweise für die Deckung von Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen (VwGH 15.9.1999, [94/13/0098](#)) - oder diese im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betriebsgegenstand des Steuerpflichtigen stehen (z.B. bei einem Wertpapierhändler). Wertpapieren wird aber auch dann Betriebsnotwendigkeit unterstellt, wenn diese im Rahmen des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (bzw. des Freibetrages für investierte Gewinne) angeschafft werden. Privat gehaltene Wertpapiere werden nicht wegen einer ansonsten gegebenen Unterkapitalisierung des Unternehmens zu notwendigem Betriebsvermögen (VwGH 27.1.1998, [93/14/0166](#)). Wertpapiere werden alleine durch deren Verpfändung bzw. durch den Umstand, dass diese der Besicherung eines betrieblichen Kredites dienen, nicht zu notwendigem Betriebsvermögen (VwGH 16.9.1992, [90/13/0299](#); VwGH 10.4.1997, [94/15/0211](#); Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz 173 Schlagwort „Wertpapiere“; Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) Tz 135 Stichwort „Wertpapiere“; Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 46, 52 Stichwort „Wertpapiere“).

Wertpapiere können grundsätzlich gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen, da sie sich einerseits als Liquiditätsreserve sowie andererseits als Anlage betrieblicher Mittel eignen. Eine ausreichende und zeitgerechte Zuordnung (zeitfolgenrichtige Verbuchung) muss insbesondere bei Wertpapieren gegeben sein (VwGH 16.12.1999, [97/15/0210](#); Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz 173 Schlagwort „Wertpapiere“).

IV A 2) Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die gegenständlichen, in dem auf Gesellschafter_A lautendem Depot zur Wertpapier-Depot_Nr._A gehaltenen Wertpapiere notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen der Abgabepflichtigen oder Privatvermögen des Gesellschafter_A darstellen.

IV A 2a) Die betriebliche Tätigkeit der Berufungswerberin umfasste in den strittigen Jahren die Verpachtung des „Hauses A“ (bis zum Verkauf mit Kaufvertrag vom 17. Mai 2000) sowie des Gaststättenbetriebes „B“ (bis zum Verkauf mit Kaufvertrag vom 28. März 2002). Nachdem

die Wertpapiere weder aus steuerrechtlichen (Begünstigungs)Vorschriften erworben bzw. gehalten wurden noch mit dem Betriebsgegenstand der Verpachtung (bzw. der Beherbergung und Bewirtung) in einem Zusammenhang standen, waren diese objektiv erkennbar nicht zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt und dienten diesem in keiner Weise. Hieran vermag auch nichts zu ändern, dass das Wertpapier-Depot_Nr._A mit Vertrag (Teil-Konvertierung in Schweizer Franken) der Bank----_A vom 11. August 1998 zur Sicherstellung des betrieblichen Darlehens der Abgabepflichtigen zur Konto_Nr-B verpfändet wurde (siehe VwGH 16.9.1992, [90/13/0299](#)).

Entgegen dem Berufungsvorbringen stellen die streitgegenständlichen Wertpapiere sohin kein notwendiges Betriebsvermögen der Berufungswerberin dar.

IV A 2b) Die Berufungswerberin ordnete die streitgegenständlichen Wertpapiere bei Anschaffung und Depotbegründung nicht ihrer betrieblichen Sphäre zu, sondern buchte diese laut vorliegender Unterlagen erstmals zum 30. September 2001 direkt über das Privatkonto 9420 Gesellschafter_A auf das Konto 0923 Wertpapiere ein. Die laufenden, mit den strittigen Wertpapieren verbundenen Geschäftsfälle bzw. erzielten Erträge wurden zudem erst zu diesem Zeitpunkt erfasst bzw. als Abgang Wertpapiere über das Privatkonto Gesellschafter_A verrechnet. Die Abgabepflichtige wies dementsprechend auch in den am 4. August 2000 bzw. 28. Jänner 2002 eingereichten Bilanzen zum 30. September 1999 bzw. 2000 keine Wertpapiere als Umlaufvermögen aus, sondern nahm diese erstmals in die am 3. Juni 2003 dem Finanzamt vorgelegte (abgeänderte) Bilanz zum 30. September 1999 als „Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens“ auf; in der nachgereichten Gewinn- und Verlustrechnung vom 1. Oktober 1998 bis 30. September 1999 wurden erstmals „Kapitalerträge Wertpapiere“ sowie „Kursverluste und Spesen Wertpapiere“ erklärt.

Diese Feststellungen decken sich mit den Angaben des Finanzamtes (siehe ua. die schriftlichen Begründungen zu den Berufungsvorentscheidungen betreffend „Feststellungsverfahren 2001 und 2002“ vom 6. Mai 2009 sowie Wiederaufnahme der Verfahren 2001 und 2002 vom 11. Mai 2009) und wurden von der Berufungswerberin nicht widersprochen.

Für den Referenten steht sohin außer Zweifel, dass die Berufungswerberin die Anschaffungen der Wertpapiere (samt hiermit verbundener Bewegungen) und Wertdepotbegründung bis zum 30. September 2001 nicht in ihren steuerlichen Aufzeichnungen zeitfolgerichtig als laufende betriebliche Geschäftsvorfälle erfasst, sondern diese erst rückwirkend im Zuge der Erstellung der Abschlussarbeiten verbucht hat. Die Berufungswerberin hat sohin die Wertpapiere mangels zeitfolgenrichtiger Verbuchung nicht zeitgerecht ihrem Betriebsvermögen zugeordnet, sodass diese nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen wurden. Hieran vermag auch nichts zu ändern, dass die laufenden Geschäftsfälle ab 30. September 2001 im betrieblichen Bereich er-

fasst wurden, kann doch hierdurch keine rückwirkende bzw. ab diesem Zeitraum geltende Widmung der Wertpapiere als gewillkürtes Betriebsvermögen begründet werden. Die Wertpapiere werden vielmehr im Privatvermögen des Gesellschafter_A gehalten, auf welchen das Wertpapierdepot lautet.

Die Besicherung des betrieblichen Kredites im August 1998 mittels der privat gehaltenen Wertpapiere kann die erforderliche betriebliche Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen nicht begründen, da unterlassen wurde, diese zeitgerecht in den steuerlichen Aufzeichnungen (ua. in der Buchhaltung) zu dokumentieren. Vergleichbar mit der Lebensversicherung verblieben die streitgegenständlichen Wertpapiere im Privatvermögen des Gesellschafter_A.

IV A 2c) Zutreffend ist, dass das Finanzamt mit Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1999 und 2000 (beide mit Ausfertigungsdatum 13. Juni 2003) dem Antrag der Berufungswerberin vom 2. Juni 2003 auf Bilanzberichtigung für 1999 und 2000 gefolgt ist. Der Bilanzberichtigung liegt die Aufnahme der Wertpapiere als Betriebsvermögen in die Bilanz der Abgabepflichtigen zugrunde.

Entgegen der Ansicht der Abgabepflichtigen kann jedoch aus den vorliegenden Bilanzberichtigungen der Jahre 1999 und 2000 für die streitgegenständlichen Jahre 2001 und 2002 keine verpflichtende Qualifizierung der Wertpapiere als Betriebsvermögen abgeleitet werden. Eine Bilanzberichtigung ist vielmehr von Amts wegen rückgängig zu machen, soweit sich diese als nachträglich zu Unrecht vorgenommen erweist (VwGH 17.2.1993, [88/14/0097](#)). Die Abgabenbehörde ist in den Folgejahren bzw. Folgeveranlagungen nicht an eine im Vorjahr vorgenommene Bilanzberichtigung gebunden. Nachdem das Finanzamt die Berufungswerberin nicht zum unrichtigen Bilanzansatz veranlasst bzw. aufgefordert hat, besteht eine solche im gegebenen Fall auch nicht nach dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Ergänzend wird zu den Berufungsausführungen dargelegt, dass die Feststellungsbescheide 1999 und 2000 (mit Ausfertigungsdatum 13. Juni 2003) keinesfalls auf (abgabenbehördlich genehmigte) Bilanzänderungen nach § 4 Abs. 2 EStG basieren, können solche doch nicht rückwirkend auf die Vorjahre vorgenommen werden. Eine Bilanzänderung ist nur dann möglich, wenn die Veranlagung noch nicht rechtskräftig erfolgt ist (VwGH 22.3.1993, [91/13/0134](#); VwGH 27.3.1996, [92/13/0303](#); Jakom/ Marschner, EStG, 2013, § 4 Rz 226f; Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, [§ 4 Abs. 2 EStG 1988](#) Tz 117). Die (vormaligen) Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1999 (Ausfertigungsdatum 8. August 2000) und 2000 (Ausfertigungsdatum 4. Februar 2002) waren jedoch im vorliegenden Fall bereits bei Antragstellung im Schreiben vom 2. Juni 2003 in Rechtskraft erwachsen.

IV A 2d) Die Berufungsausführungen, das Wertpapierdepot sei aus betrieblichen Mitteln angelegt und die Veräußerungserlöse regelmäßig für betriebliche Zwecke verwendet worden, erweisen sich nach der Aktenlage als nicht zutreffend. Vielmehr hat Gesellschafter_A als Privatperson die streitgegenständlichen Wertpapiere erworben und diese in das auf seinen Namen lautende Depot zur Wertpapier-Depot_Nr._A angelegt. Wie bereits dargelegt ergibt sich aus den vorliegenden Konten, dass die Wertpapiere bzw. sämtliche hiermit verbundenen laufenden Bewegungen in der Buchhaltung vorerst als private Bewegungen und erst nachträglich (im Zeitpunkt nach der Betriebsaufgabe) als Aktiva bzw. betriebliche Geschäftsvorfälle erfasst wurden. Hätte die Abgabepflichtige tatsächlich den Ankauf der Wertpapiere getätigt, so hätte dies buchhalterisch zeitnah in ihren Aufzeichnungen einen entsprechenden Niederschlag finden müssen. Dies ist jedoch nicht der Fall.

Im Übrigen stünden die betriebliche Zuführung der Erträge aus den Wertpapierverkäufen sowie die ansatzweise Tilgung des Darlehens mit Mitteln aus dem Wertpapierdepot der Qualifizierung der Wertpapiere als Privatvermögen nicht entgegen, da einem Gesellschafter unbenommen ist, eigene finanzielle Mittel in eine Gesellschaft einzubringen.

Nach der Aktenlage ergibt sich für den Referenten vielmehr, dass mit der gegebenen Vorgangsweise beabsichtigt wurde, die sich aus dem An- und Verkauf der im Privatvermögen befindlichen Wertpapiere ergebenden Verluste aus der Privatsphäre des Gesellschafters Gesellschafter_A in die betriebliche Sphäre der Abgabepflichtigen zwecks steuerlicher Verwertbarkeit zu verschieben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.5.1997, [92/13/0273](#); VwGH 21.11.1995, [92/14/0152](#)) ist jedoch eine im Hinblick auf bevorstehende Wertminderungen erfolgte Aufnahme von Wertpapieren in das gewillkürte Betriebsvermögen nicht zulässig, wenn diese ausschließlich auf steuerlichen Überlegungen begründet ist.

IV A 2 e) Unrichtigkeiten in der Bilanz sind bis zur Wurzel zu berichtigen, und zwar auch dann, wenn die Berichtigung für die abgelaufenen Jahre etwa wegen der Rechtskraft der Veranlagungsbescheide oder wegen eingetretener Bemessungsverjährung keine Änderung der Abgabenvorschreibung zur Folge hat (VwGH 25.11.1999, [99/15/0194](#)). In Anwendung dieses Erkenntnisses ist die Korrektur der zu Unrecht in das Betriebsvermögen aufgenommenen Wertpapiere auf die in den Jahren 2001 und 2002 betreffenden (erfolgswirksamen) Auswirkungen zu beschränken. Entgegen dem Berufungsvorbringen im Schreiben vom 22. März 2013 hat bei der vorliegenden Gewinnermittlung eine hierüber hinausgehende Berichtigung in den Jahren 2001 und 2002 zu unterbleiben.

IV B) Beratungshonorare:

IV B 1) Gesellschafter_C trat mit 1. September 1987 als Kommanditistin mit einer Einlage von 50.000,00 ATS in die Berufungswerberin ein. Mit Abtretungsvertrag vom 4. September 2000 gab Gesellschafter_C ihre Anteile an der Berufungswerberin wiederum an Gesellschafter_A weiter, welcher mit Abtretungsvertrag vom selben Tag einen Prozent seines Geschäftsanteiles (mit einer Haftungseinlage von 10.000,00 ATS) unentgeltlich an Gesellschafter_B überließ.

Die Abtretungsverträge wurden von Rechtsanwalt_A erstellt, welcher der Berufungswerberin mit Schreiben vom 18. Juni 2001 seine Leistungen betreffend „Abtretungsverträge, Besprechungen im Zusammenhang mit der Übertragung der Geschäftsanteile von Gesellschafter_C an Gesellschafter_B sowie im Zusammenhang mit dem Verkauf des Hauses A (anwaltschaftliche Beratungen im Zeitraum 27. Jänner 1999 bis 28. Februar 2011)“ im Gesamtbetrag von 125.655,00 ATS verrechnete.

Das Finanzamt kürzte obige im Wirtschaftsjahr 2000/2001 von der Berufungswerberin als Betriebsausgaben geltend gemachte Beratungshonorare um die der Privatsphäre zuzurechnenden Kosten (60.000,00 ATS netto 20% USt) mit der Begründung, die Beratungskosten des Rechtsanwalt_A für ua. Erstellung der Abtretungsverträge seien zum Teil privat veranlasst. Die Abgabepflichtige führt hiergegen in ihrer Berufung vom 7. September 2007 aus, Rechtsanwälte seien aufgrund ihrer einschlägigen Berufsordnung zur Beratung und Vertretung von Personen in Steuerangelegenheiten befugt. Daraus sei abzuleiten, dass diese als Steuerberatungskosten Betriebsausgaben darstellen würden; bei Streichung der Kosten als Betriebsausgabe müsste das Instrument des Sonderausgabenabzuges zustehen.

Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin stellte in der persönlichen Vorsprache vom 12. März 2013 die Höhe der auf die Erstellung der Abtretungsverträge sowie die Besprechungen in Zusammenhang mit der Übertragung der Geschäftsanteile von Gesellschafter_C bzw. an Gesellschafter_B entfallenden Beratungshonorare des Rechtsanwalt_A mit 60.000,00 ATS (netto) außer Streit.

IV B 2) Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Diese liegen nach der Rechtsprechung dann vor, wenn sie „aus betrieblichen Gründen“ (im Interesse des Betriebes) anfallen (VwGH 2.10.1968, [1345/67](#)).

Vertragsparteien der streitgegenständlichen Verträge über die Abtretung der Geschäftsanteile an der Berufungswerberin waren ausschließlich Gesellschafter_A, Gesellschafter_C und Gesellschafter_B, nicht hingegen die Berufungswerberin. Nachdem die gegenständlichen Verträge ausschließlich die Abtretung und Übernahme von Anteilen an der Abgabepflichtigen zum Inhalt hatten und sohin losgelöst vom Unternehmensgegenstand bzw. von der betrieblichen

Tätigkeit und den Interessen der Abgabepflichtigen errichtet wurden, erfolgten diese weder betrieblich veranlasst noch waren diese betrieblich begründet. Die Verträge sind vielmehr ausschließlich auf der Ebene der Gesellschafter anzusiedeln, da in diesen lediglich die Eigentumsanteile der Gesellschafter Gesellschafter_C bzw. Gesellschafter_A an der Berufungswerberin an die Gesellschafter Gesellschafter_A bzw. Gesellschafter_B übertragen bzw. weitergegeben wurden.

Die streitgegenständlichen Aufwendungen stellen daher – unabhängig vom Umstand, von wem diese Kosten schlussendlich tatsächlich getragen wurden – keinen Betriebsaufwand bei der Mitunternehmerschaft dar.

IV B 3a) Gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG sind an berufsrechtlich befugte Personen geleistete Steuerberatungskosten bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Sonderausgaben nach § 18 EStG kommen jedoch nur unbeschränkt Steuerpflichtigen zu (Baldauf/Jakom, EStG, 2013, § 18 Rz 6; Doralt/Renner, EStG¹⁰, § 18 Tz 8). Nach § 1 Abs. 1 EStG sind nur natürliche Personen unbeschränkt steuerpflichtig.

Bei der Berufungswerberin handelt es sich um eine Mitunternehmerschaft, sohin um keine natürliche Person, sondern nur um einen Zusammenschluss von natürlichen Personen. Entgegen dem Berufungsvorbringen können sohin der Abgabepflichtigen schon aus diesem Grund keine Sonderausgaben nach § 18 EStG gewährt werden.

IV B 3b) Ergänzend wird bemerkt, dass die Ausgaben an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden müssen. Dazu zählen Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte und Notare. Begünstigt sind nur Beratungs- und Hilfeleistungen in Abgabensachen, auch im Bereich der Beihilfen (VwGH 24.10.2002, [98/15/0094](#)), einschließlich der Vertretung vor der Abgabenbehörde ohne Beschränkung auf bestimmte Abgabenarten. Aufwendungen für die Tätigkeit eines Steuerberaters stellen nach der Rechtsprechung dann Sonderausgaben dar, wenn diese ausschließlich oder überwiegend nur zu dem Zweck erfolgt, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen bzw. die Einkommensteuer abzufassen (VwGH 24.10.2002, [98/15/0145](#)). Keine Steuerberatung bildet hingegen eine Unternehmens- (VwGH 22.12.2005, [2002/15/0064](#)), Vermögens- oder Anlageberatung (Jakom/Baldauf, EStG, 2013, § 18 Rz 120ff; Doralt/Renner, EStG¹⁰, § 18 Tz 240ff; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, [§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) Tz. 1f).

Die von Rechtsanwalt_A an die Berufungswerberin verrechneten Arbeitsagenden umfassen ausschließlich anwaltliche Beratungen betreffend Abtretungsverträge, Geschäftsanteilübertragungen sowie dem Hausverkauf A (siehe Rechnung vom 18. Juni 2001), sohin lediglich Leis-

tungen, die als Rechts-, Unternehmens-, Vermögens- oder Anlageberatungen, nicht jedoch als ausschließliche bzw. überwiegende Steuerberatungstätigkeiten zu qualifizieren sind.

Rechtsanwalt_A wirkte weder bei der Grundlagenermittlung für die Feststellung noch für die Abfassung der Einkommensteuer mit.

Nachdem den strittigen Aufwendungen nicht Leistungen zugrundeliegen, die als Steuerberatung (im engen Sinne) des § 18 EStG anzusehen sind, könnten diese auch dem Inhalt nach nicht als Sonderausgaben steuerliche Berücksichtigung finden.

Das Finanzamt hat daher zu Recht der Berufungswerberin die steuerliche Abzugsfähigkeit der strittigen Aufwendungen versagt.

IV C) Die Abgabepflichtige vertritt in der Berufung die Ansicht, die Festsetzung sei aufgrund eingetretener Verjährung gegenstandslos.

Dieses Vorbringen geht jedoch ins Leere, da Feststellungsbescheide ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden können (Ritz, BAO⁴, § 207 Tz. 8 und die dort zitierte Rechtsprechung). Feststellungsbescheide gemäß [§ 188 BAO](#) unterliegen keiner Verjährung (Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2161f, und die dort zitierte Rechtsprechung). Das Finanzamt war daher losgelöst von § 207ff BAO zur Wiederaufnahme der Verfahren und Erlassung der bekämpften Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß [§ 188 BAO](#) berechtigt.

IV D) Das Finanzamt hat in den bekämpften Bescheiden verabsäumt, die endbesteuerten Erträge aus Wertpapiere aus der Steuerbemessungsgrundlage für das Jahr 2001 in Höhe von 1.257,28 ATS und für das Jahr 2002 in Höhe von 97,03 € auszuscheiden.

Dies wurde vom Finanzamt in den Berufungsvorentscheidungen betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2001 und 2002 (beide vom 11. Mai 2009) nachgeholt und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2001 mit 525.085,14 € (hiervon entfallend auf Gesellschafter_A Einkünfte von 519.834,31 € und auf die Verlassenschaft nach Gesellschafter_B Einkünfte von 5.250,83 €) und für das Jahr 2002 mit 256.001,48 € (hiervon entfallend auf Gesellschafter_A Einkünfte von 253.441,45 € und auf die Verlassenschaft nach Gesellschafter_B Einkünfte von 2.560,03 €) festgestellt. Die Berufungswerberin hat sich in ihrem Vorlageantrag vom 5. Juni 2009 hiergegen weder dem Grunde noch der Höhe nach ausgesprochen.

Sowohl die Berichtigung als auch die Berechnungen wurden vom Finanzamt zu Recht vorgenommen, zumal diese in Einklang mit der gegenständlichen Berufungsentscheidung stehen. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der (gemeinschaftlichen) Einkünfte aus Gewerbe-

betrieb für die Jahre 2001 und 2002 sowie die auf die Gesellschafter Gesellschafter_A und Verlassenschaft nach Gesellschafter_B entfallenden Anteile an den Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2001 und 2002 sind den Berufungsvorentscheidungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2001 und 2002 (beide mit Ausfertigungsdatum 11. Mai 2009) zu entnehmen, die insofern Bestandteil dieser Berufungsentscheidung werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. Juni 2013