



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 14. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 3. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

### Einkommensteuer 2008

	<b>2008</b>
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	181.162,83
<b>Einkommen</b>	181.162,83
<b>Steuer für Durchschnittssteuersatz</b>	81.277,42
<b>Einkommensteuer</b>	61.883,28

Die getroffene Feststellung ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008** vom 3. Dezember 2010 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2008 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG eine Aktivierung von Wertpapieren, die nicht dem im Gesetz vorgesehenen Zweck (z.B. Deckung der Abfertigungsansprüche) oder dem unmittelbaren Betriebszweck dienen (z.B. bei einem Wertpapierhändler), nicht möglich sei. Aus diesem Grund seien die bisher geltend gemachten Abschreibungen für Finanzanlagen in diesem Zusammenhang von 46.190,96 € nicht anzuerkennen. Ebenso sei der mögliche Betrag für die Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 11a EStG im Zusammenhang mit nicht entnommenen Gewinnen neu zu ermitteln. Die entsprechende Berechnung sei dem steuerlichen Vertreter bereits übermittelt worden.

Mit **Eingabe vom 3. Jänner 2011** wurde ein Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist gem. § 245 BAO um eine Woche eingebbracht.

Mit Eingabe vom **14. Jänner 2011 wurde Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 3. Dezember 2010 eingereicht.

a) Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden:

Die angeführten Bescheide würden wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit angefochten, und zwar weil die Anschaffung von Wertpapieren nicht als Aktivierung im Betriebsvermögen möglich sei und diese Anschaffungskosten als Entnahme im Sinne des § 11a EStG 1988 beurteilt würden. Die Aberkennung der Teilwertabschreibung werde nicht angefochten.

b) Erklärung, welche Änderungen beantragt werden:

Es werde beantragt, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2008 die Anschaffung der Wertpapiere nicht als Entnahme im Sinne des § 11a zu berechnen.

c) Begründung:

ca) Sachverhalt:

Der Berufungswerber betreibe ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen.

Unternehmensgegenstand sei die Programmierung von Schnittstellen im Rahmen von SAP-Installationen. Die Gewinnermittlung sei im Jahr 2008 nach § 4 Abs. 1 EStG erfolgt.

In den Jahren 2007 und 2008 seien Wertpapiere auf einem dafür eingerichteten Wertpapierdepot angeschafft worden. Die Abwicklung der Transaktionen sei über ein Verrechnungskonto bei der Direktanlagebank erfolgt. Die Einzahlungen auf dieses Konto seien von den betrieblichen Bankkonten erfolgt. Ein weiteres Wertpapierdepot sei ebenfalls bei der

---

Direktanlagebank vorhanden, welches der Privatsphäre zugeordnet sei.

In der Einkommensteuererklärung 2008 seien nicht entnommene Gewinne in der Höhe von € 42.193,21 beantragt worden. Im Zuge des Veranlagungsverfahrens sei die Berechnung insoweit abgeändert worden, dass einerseits die Teilwertabschreibung für die Wertpapiere als gewinnerhöhend angesetzt worden sei (und daher auch zu einer Erhöhung des § 11a Betrages geführt hätte), im Gegenzug jedoch die Wertpapierkäufe als Entnahme gewertet worden seien. Die Begründung laut Bescheid sei, dass eine Aktivierung von Wertpapieren, die nicht dem im Gesetz vorgesehenen Zweck dienen oder dem unmittelbaren Betriebszweck dienen, nicht möglich sei.

cb) Rechtliche Beurteilung:

Der § 11a EStG 1988 würde natürlichen Personen (mit Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich) die Möglichkeit einräumen, den Gewinn bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetreten Anstieg des Eigenkapitals mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 zu versteuern. Der Anstieg des Eigenkapitals würde sich aus jenem Betrag ergeben, um den der Gewinn die Entnahmen übersteige. Einlagen seien nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig seien.

cba) Entnahmen:

Entnahmen würden zur Kürzung des begünstigen Betrages führen. Strittig sei die Frage, ob Anschaffungen von Wertpapieren als "Nicht-Entnahme" (also das Stehenlassen von betrieblich nicht erforderlichen liquiden Mitteln) oder als "Zwangsentnahme" zu sehen seien, weil Überbestände kein notwendiges Betriebsvermögen darstellen können.

Diese Thematik hätte unter anderem auch in den Einkommensteuerrichtlinien in der Randzahl 3860d ihren Niederschlag gefunden:

Thesaurierte Mittel seien auch bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 erst dann als entnommen anzusehen, wenn eine außerbetrieblich veranlasste Disposition über die Mittel erfolge. Eine Umschichtung von Betriebseinnahmen vom Betriebskonto auf Sparbücher oder in Wertpapiere würde keine außerbetrieblich veranlasste Disposition darstellen (vgl. Rz 485 und 554). Hingegen würde eine Verwendung von thesaurierten Mitteln z.B. für nicht betriebsnotwendige Immobilien eine außerbetrieblich veranlasste Disposition (Entnahme) darstellen.

Die Einkommensteuerrichtlinien würden als Auslegungsbehelf im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise dazu dienen, das Einkommensteuerrecht in Form eines Nachschlagewerkes für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis zusammenzufassen. Diese seien - nach eigenen Aussagen - ab der Veranlagung 2000 generell anzuwenden. Ein Abgehen aufgrund von Auskünften des jeweiligen Fachbereiches erscheine nicht möglich und sei auch in den Einkommensteuerrichtlinien nicht vorgesehen. Ausgehend von dieser Aussage sei dem

Berufungswerber nicht das Stehenlassen der Liquidität auf einem niedrig verzinsten Betriebskonto bzw. Sparbuch empfohlen worden, sondern die Anschaffung von verschiedenen Wertpapieren mit dem Ziel einer besseren Rendite und sogar von möglichen Kurssteigerungen. Diese Wertpapiere seien nach wie vor auf dem Depot vorhanden. Die Verwendung der überschüssigen Liquidität für Wertpapieranschaffungen sei noch keine außerbetrieblich veranlasste Disposition. Dieses (Wertpapier)Vermögen diene zur Ansparung für zukünftige Anschaffungen von Anlagevermögen (Kauf von Büroräumlichkeiten und dazugehöriger Einrichtung bei Expansion des Unternehmens für weiteres Personal, Ersatz der vorhandenen EDV durch höherwertiger Geräte, Erwerb von spezieller Software für die Unterstützung und Ausführung der Programmierarbeiten).

Auch in der Fachliteratur würde diese Auslegung ohne weitere kritische Anmerkungen (siehe etwa Doralt, EStG, § 11a Tz 24) im Hinblick auf die sonst strenge Beurteilung bezogen auf die Betriebsvermögenseigenschaft übernommen.

In eventu werde bei Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz der Antrag auf eine mündliche Verhandlung gestellt.

Es werde daher beantragt, die Anschaffungen der Wertpapiere im Jahr 2008 in der Höhe von € 36.390,90 als "Nicht-Entnahmen" zu beurteilen und keine Kürzung bei der Berechnung des begünstigen Betrages für die nicht entnommenen Gewinne gemäß § 11a EStG 1988 vorzunehmen.

d) Eventualantrag für die Kalenderjahr 2008:

In eventu werde der Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO aufgrund Unbilligkeit der Einhebung des Erhöhungsbetrages der Einkommensteuer aus der Nichterkennung der Anschaffung der Wertpapiere im Betriebsvermögen (und daraus resultierend die Erfassung als Entnahme im Sinne des § 11a EStG 1988) gestellt.

Gemäß § 236 BAO würden fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder teilweise abgeschrieben werden können, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles persönlich oder sachlich unbillig wäre.

In der Verordnung zum § 236 BAO (BGBl 2005/435) würde eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben vorliegen, wenn unter anderem die Geltendmachung eines Abgabenanspruches in Widerspruch zu nicht offensichtlicher unrichtiger Rechtsauslegungen stehe, die vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht worden seien und im Vertrauen auf die betreffende Äußerung eine Maßnahme für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes gesetzt worden sei. Die oben zitierte Randzahl 3860d der Einkommensteuerrichtlinien sei im Amtsblatt AÖF 2006/114 (und AÖF 2008/51) veröffentlicht worden.

---

Im Vertrauen auf diese Auslegung sei dem Berufungswerber die Anschaffung von Wertpapieren empfohlen worden. Ohne diese Aussage wäre die ansonsten sehr strenge Regelung des notwendigen Betriebsvermögens bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 anzuwenden, welche nur Spareinlagen im jeweils zulässigen Umfang als betriebsnotwendig ansehen würden. In diesem Fall wären daher nur Übertragungen auf "Betriebssparbücher" zu empfehlen gewesen.

Im Hinblick auf diese Bestimmung werde bei Beurteilung der Wertpapieranschaffungen als Privatentnahmen einen Antrag auf Nachsicht in der Höhe von € 8.162,47 (€ 70.045,48 - € 61.883,01) gestellt. Dieser Betrag ergebe sich durch die Erhöhung der nicht entnommenen Gewinne um € 36.390,90 (entspreche den Wertpapieranschaffungen im Jahr 2008).

Mit **Vorlagebericht vom 8. Februar 2011** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Vorhalt vom 28. Februar 2012** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurden dem Berufungswerber folgende Überlegungen zur Kenntnis gebracht:

Gegenständlich ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Der Berufungswerber sei als Programmierer in der Rechtsform eines Einzelunternehmens tätig.

Die Gewinnermittlung würde seit dem Jahr 2007 gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 (Bruttoverrechnung) erfolgen.

Der Berufungswerber hätte sowohl im Jahr 2007 als auch im Jahr 2008 Anteile an Kapitalgesellschaften aus betrieblichen Mitteln erworben.

In der Bilanz (Konto 880) seien diese Anteile als sich im Betriebsvermögen befindliche Aktiva dargestellt worden.

Im Jahr 2008 hätte das Finanzamt damit zusammenhängende Aufwendungen (Abschreibung von Finanzanlagen) in Höhe von 46.190,96 € nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Da diese Vermögenstitel nicht zum Betriebsvermögen eines sog. § 4 (1)-Ermittlers zählen können, seien sie aus dem Betriebsvermögen wieder zu entfernen; als Entnahme. Damit würde sich auch der Betrag, welcher begünstig gem. § 11a EStG 1988 zu versteuern ist, kürzen.

Der Berufungswerber (bzw. sein steuerlicher Vertreter) verweist in diesem Zusammenhang auf die Einkommensteuerrichtlinien.

Die Anschaffung dieser Vermögenstitel sei als Verwendung der überschüssigen Liquidität gesehen worden. Dies würde noch keine außerbetrieblich veranlasste Disposition bedeuten.

Dabei wird auch auf die Rz 3860d der EStR verwiesen:

„Thesaurierte Mittel sind auch bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 erst dann als entnommen anzusehen, wenn eine außerbetrieblich veranlasste Disposition über die Mittel erfolgt. Eine Umschichtung von Betriebseinnahmen vom Betriebskonto auf Sparbücher oder in Wertpapiere stellt keine außerbetrieblich veranlasste Disposition dar.“

Vorweg werde hierzu angemerkt, dass die sog. Einkommensteuerrichtlinien (wie alle anderen Richtlinien auch), keine für die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates verbindliche Rechtsquelle darstellt. Dies wird auch unmissverständlich bereits am Beginn dieser Richtlinien dargestellt (sie stellen lediglich einen Auslegungsbehelf dar).

Gegenständliche Überlegungen würden auf gesetzlichen Bestimmungen basieren und sich daran orientierender Rechtsprechung.

*Gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist der Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten. Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich.*

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

*Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt.*

Bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 bzw. § 4 Abs. 3 könne nur notwendiges Betriebsvermögen in den Betrieb einbezogen werden (vgl. VwGH 19.11.1998, 96/15/0051). Zur Zuordnung zum Betriebsvermögen seien die Zweckbestimmung, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. VwGH 24.7.2007, 2006/15/0031).

Der Berufungswerber sei als Programmierer tätig. Rückstellungen (wie zum Beispiel Abfertigungsrückstellungen) welche zum Erwerb von Wertpapieren verpflichten würden (sog. Wertpapierdeckung), seien der Bilanz nicht zu entnehmen.

Aus der Tätigkeit des Berufungswerbers sowie den Bilanzdaten sei nicht zu erkennen, dass

---

diese Wertpapiere notwendig zur Tätigkeit des Berufungswerbers wären. Sie würden also keinesfalls sog. „Notwendiges Betriebsvermögen“ darstellen; auch dann nicht, wenn die Anschaffungen über ein betriebliches Bankkonto getätigt worden seien.

Da also Betriebsvermögen nur „Notwendiges Betriebsvermögen“ sein könne, müsse es sich gegenständlich um Privatvermögen handeln.

Diese vom betrieblichen Bankkonto getätigten Anschaffungen seien durch sog. „Entnahmen“ wieder zu neutralisieren, da sie bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 kein Betriebsvermögen darstellen können.

Es würde demnach ein „nicht betrieblich veranlasster Abgang von Werten“ vorliegen (Entnahme).

Wenn der Berufungswerber auf die Richtlinien verweist und dabei von thesaurierten Mitteln spricht, so sei einerseits bereits auf die Unverbindlichkeit dieser Rechtsquelle zu verweisen, andererseits sei nach Ansicht des erkennenden Senates hier nicht auf thesaurierte Mittel von „Nicht-Betriebsvermögen“ abzustellen, sondern auf allenfalls thesaurierte Mittel von „Betriebsvermögen“.

So müssten zum Beispiel Gewinne aus Wertpapieren zur Deckung der Abfertigungsrückstellung nicht zwingend ausgeschüttet bzw. als entnommen (Zwangsentnahme) betrachtet werden, sondern würden auch zur Erhöhung des Fondsvermögens verwendet werden können, auch wenn dadurch eine „Überdeckung“ entstehen würde.

Durch die Anschaffung dieser Vermögenstitel sei also die Entscheidung getroffen worden, Teile des Gewinnes mit dem Ziel der Erzielung einer besseren Rendite zu verwenden. Auch wenn die Wertpapiere nach wie vor auf dem Depot vorhanden seien, könne kein Vergleich mit dem Stehenlassen auf dem Betriebskonto angestellt werden. Tatsache ist, dass ein Teil des Gewinnes anderweitig verwendet worden sei – zur Anschaffung von Privatvermögen.

Auch die höchstgerichtliche Rechtsprechung würde diese Ansichten bestätigen (vgl. VwGH 20.2.1998, 96/15/0192; 27.1.1998, 93/0166).

Unter Beachtung dieser Darstellungen werde um Nachweis allfälliger anderer Gegebenheiten ersucht, welche auf eine Betriebsnotwendigkeit der streitgegenständlichen Wertpapiere hinweisen würden (Besicherung betrieblicher Schulden, ...).

Würden diese Wertpapiere später zu Anschaffungen betriebsnotwendiger Wirtschaftsgüter verwendet werden, so würde der Entnahme eine betriebsnotwendige Einlage folgen.

---

Anmerkungen zum Eventualantrag – Nachsicht gem. § 236 BAO:

In diesem Bereich besteht keine Zuständigkeit für die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Es könne demnach für diesen Bereich keine Entscheidung bzw. Stellungnahme gemacht werden.

Weiters werde um Bekanntgabe ersucht, ob der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung weiterhin aufrechterhalten bleibt.

Mit **Eingabe vom 11. April 2012** übermittelte der Berufungswerber hierzu folgende Darstellungen:

1. „*Sie sind als Programmierer in der Rechtsform eines Einzelunternehmens tätig.*“

*Dazu die Stellungnahme unseres Klienten:*

*„Ich bin kein Programmierer sondern ein ERP-Consultant. Das sind in meiner Welt völlig unterschiedliche Berufsgruppen, die sich vielleicht für einen Außenstehenden nicht unterscheiden. Die Tätigkeiten und auch die Anforderungen an die jeweilige Berufsgruppe sind ziemlich unterschiedlich, obwohl beide in derselben Branche tätig sind. Das kann man ungefähr mit einem Baumeister und einem Architekten vergleichen. Ein Baumeister bzw. Programmierer setzt zumeist bereits gegebene Pläne bzw. Spezifikationen um. Ein Architekt bzw. ERP-Consultant entwirft Pläne bzw. Konzepte. Die letzteren Berufsgruppen haben im Unterschied zu den Ersteren aber auch zu verantworten, wenn die Pläne bzw. Konzepte nicht umsetzbar sind. Eine antizipative Denkweise ist ganz wesentlich, die sich in wesentlich höheren Honorarsätzen widerspiegeln.“*

2. „*Unter Beachtung dieser Darstellungen ersuche ich um Nachweis allfälliger anderer Gegebenheiten, welche auf eine Betriebsnotwendigkeit der streitgegenständlichen Wertpapiere hinweisen (Besicherung betrieblicher Schulden ...").*

*Dazu ebenfalls die Stellungnahme unseres Klienten:*

*„Dass ich Finanzbedarf habe, den ich auch über mehrere Jahre aufbauen muss, möchte ich an folgenden Titeln aufzählen. Diese Titel sind aber nicht erschöpfend, sondern das sind nur jene, die ich als akut einschätze:*

*a. Fahrzeug:*

*Ich habe derzeit als alleiniges Auto einen 11 Jahre alten Renault Espace im Betriebsvermögen. Dieses Fahrzeug ist einerseits nur mehr bedingt repräsentativ und ist auch technisch am Ende der Verwendbarkeit. Für einen Neuwagen in der gleichen Fahrzeugklasse ist mit 40.000 bis 50.000 Euro zu rechnen.*

*b. Rücklagen für Betriebshaftung:*

*Das ursprüngliche Angebot der Versicherung beinhaltete eine Prämie in Höhe von ca. 12.000 Euro pro Geschäftsjahr. Bei der Betriebsgründung im Jahr 2000 war mir diese Prämie*

bei weitem zu hoch und ich habe mich gegen diese realen Gefahren im Zuge von äußerst sorgfältiger Beratung bzw. angehäuften Rücklagen abzusichern. Ich möchte betonen, dass es in meiner 15 jährigen Berufserfahrung bereits zu mehreren solcher Fälle gekommen ist. Die meisten Fälle endeten in einer kostenlosen Beratertätigkeit, die teilweise schmerzhafte Mehrkosten verursachten. Bei manchen Projekten ist es auch zu Rechtsstreitigkeiten vor Gericht gekommen. Bei solchen Projekten bin ich glücklicherweise zumeist als nachfolgender Berater engagiert worden. Nichts desto trotz habe ich mich hinsichtlich Rechtsstreitigkeiten mit einer Rechtsschutzversicherung abgesichert. Ich bin jedoch nicht hinsichtlich einer Betriebshaftpflicht abgesichert und möchte dafür weiterhin eigene Rücklagen vorsehen.

c. Expansion:

Ich benötige in den nächsten Jahren Finanzmittel für eine Unternehmensexpanion. Derzeit besteht mein Betrieb aus zwei Mitarbeitern, wobei ich seit mehreren Monaten unter voller Auslastung tätig bin. Ich möchte auf eine von zwei Arten expandieren:

i. Beteiligung bei einem anderem kleineren Beratungsunternehmen:

Es gibt ein paar kleinere Beratungsunternehmen, die etwa aus einem Dutzend Mitarbeiter bestehen. Wenn ich mich in so ein Unternehmen einkauf, kann ich sowohl meinen Kundenstamm mitnehmen, als auch auf einen größeren Pool von Mitarbeitern zugreifen. Eine Beteiligung macht aber nur dann Sinn, wenn ich in meinen unternehmerischen Tätigkeiten nicht eingeschränkt werde.

ii. Mitarbeiter einstellen:

Alternativ zu i. könnte ich auch durch das Einstellen von Mitarbeitern expandieren. Leider ist das aber nicht so leicht, weil ERP-Berater entweder erst über mehrere Jahre ausgebildet werden müssten oder extrem teuer im Engagement sind. Ich habe voriges Jahr positive Erfahrungen mit einem Ferialpraktikanten von der HTL gemacht. Beide Expansionsvarianten sind mit einem erheblichen finanziellen Aufwand und auch Risiko verbunden. Falls sie aber erfolgreich umgesetzt werden können, ist das aber auch ein Schritt zu einer logischen Weiterentwicklung meines Betriebes.

d. Bürogebäude:

Ich habe mich zurzeit in einem Gebäude eingemietet, das aus einem knapp 20 Quadratmeter Zimmer und einem Vorraum besteht. In diesem Büro habe ich sowohl meine Rechner, Server, EDV-Equipment wie Drucker und alle erforderlichen Unterlagen für meinen Betrieb untergebracht. Die Mietkosten sind relativ günstig, wobei die Bürozimmer für Kundenpräsentationen sowie bei Expansion zu klein sind. Für unsere derzeitigen Tätigkeiten ist es ausreichend, aber aus den angesparten Betriebsvermögen möchten wir ein Bürogebäude anschaffen, dass folgende Merkmale mitbringt:

1. Besprechungszimmer mit Präsentationsmöglichkeiten,

2. Mindestens zwei getrennte Bürozimmer

3. Lage des Bürozimmers sollte in einer zentralen Lage liegen (möglichst Linz).

4. Optimal wären zukünftige Erweiterungsmöglichkeiten bzw. Parkmöglichkeiten für Mitarbeiter und Besucher."

3. „Aus der Art der Tätigkeit sowie den Bilanzdaten ist nicht zu erkennen, dass diese Wertpapiere zur Erzielung ihrer Einkünfte notwendig wären.“

Dazu ebenfalls die Stellungnahme unseres Klienten:

„Meine „Art der Tätigkeit“ wurde offensichtlich falsch eingeschätzt. Ich bin ERP-Consultant und nicht Berater. Ich sitze nicht im Hintergrund und implementiere vorgegebene Konzepte. Ich erstelle Konzepte, die mit erhöhtem Risiko hinsichtlich einer Nichtumsetzbarkeit bzw. Verlust von Reputation verbunden ist.“

4. „Durch die Anschaffung dieser Vermögenstitel wurde also die Entscheidung getroffen, Teile des Gewinnes mit dem Ziel der Erzielung einer besseren Rendite zu verwenden. Auch wenn die Wertpapiere nach wie vor auf dem Depot vorhanden sind, kann kein Vergleich mit dem Stehenlassen auf dem Betriebskonto angestellt werden. Tatsache ist, dass ein Teil des Gewinnes anderweitig verwendet wurde – zur Anschaffung von Privatvermögen.“

Zu diesen Ausführungen möchten wir noch Folgendes anmerken:

Mit dem BudgetbegleitG 2003, BGBl I 71, wurde erneut der Versuch unternommen, im Interesse der Förderung der Eigenkapitalbildung der Unternehmen den Anstieg des Eigenkapitals steuerlich zu begünstigen. Mit der erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 anzuwendenden Regelung (vgl. § 124b lit. b Z 78) soll ein Ersatz für die bisher - nicht zuletzt wegen ihrer Kompliziertheit - nur im geringen Ausmaß in Anspruch genommene Begünstigung der Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses nach § 11 (idF StRefG 2000, BGBl I 106/1999) geschaffen werden.“

Aus den Beilagen in der Regierungsvorlage (59 BlgNR 23.GP, Art. 39 Z 7) ist als Zielsetzung die höhere Anreizwirkung zur Eigenkapitalbildung angeführt. In diesem Sinne sollen Gewinne, die für einen Anstieg des Eigenkapitals „reserviert“ werden, einer begünstigten Besteuerung zugeführt werden.

Als betroffener Personenkreis soll die Neuregelung den nach Handels- oder Abgabenrecht bilanzierenden Einzelunternehmen und den Mitunternehmern von bilanzierenden Mitunternehmerschaften zustehen. Es wird auch ausgeführt, dass Eigenkapital in besonderem Maße bei Land- und Forstwirten und Gewerbetreibenden von betriebswirtschaftlicher Bedeutung (Liquidität, Insolvenzsicherheit) ist.

Die steuerliche Begünstigung des Kapitalaufbaus erreicht nur dann ihren Zweck, wenn es sich um einen längerfristigen Aufbau handelt. Es ist dies ein Kapital im Sinne der dem

*Unternehmen vom Unternehmer (bzw. Gesellschafter) belassenen Mittel (belassene Gewinne) sowie des dem Unternehmen (zusätzlich) überlassenen Vermögens (Mittelzuführungen, Einlagen).*

*Diese Anreizwirkungen waren auch für unseren Klienten ausschlaggebend, die Begünstigung zu beanspruchen. Die für diesen Gewerbebetrieb notwendige Eigenkapitalausstattung für anstehende Investitionen in Betriebsmittel, als Vorsorge für Schadensfälle sowie als Bereithaltung von liquiden Mitteln für Expansionsvorhaben ist bereits näher erläutert worden. Der für diesen Zweck getätigte längerfristige Aufbau von Kapital wurde ebenfalls eingehalten (Anschaffung von Wertpapieren, die noch immer auf dem Wertpapierdepot vorhanden sind und im Bedarfsfall verkauft werden können). Diese Vermögenspositionen wurden aus vom Unternehmer belassenen Mitteln (belassene Gewinne) finanziert. Eine Anschaffung von Privatvermögen liegt aus unserer Sicht nach derzeitigem Stand noch nicht vor, weil ein Liquiditätsbedarf in Zukunft aus den angeführten Gründen möglich ist und auch sein wird. Auf das vorhandene private Wertpapierdepot möchten wir nochmals hinweisen, mit dem ein (zusätzlicher) privater Vermögensaufbau angestrebt wird.*

*Die Einschränkung des begünstigten Eigenkapitalaufbaus in der Art und Weise, dass nur das „Stehenlassen auf dem Betriebskonto“ als einzige mögliche Art der Kapitalansammlung bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und in weiterer Folge für die steuerliche Begünstigung anerkannt wird, ist aus unserer Sicht nicht im Sinne des Gesetzgebers, der einen Anreiz für die Eigenkapitalbildung aus erwirtschafteten Gewinnen durch das Belassen im Unternehmen schaffen wollte. Die damit verbundene „zwangswise“ Niedrigverzinsung von zum Teil hohen Geldbeträgen für mehrere Jahre auf einem Girokonto widerspricht dem Gewinnstreben einen jeden im Wettbewerb stehenden Unternehmers.*

*Wir sind nach wie vor der Ansicht, dass der Kauf der Wertpapiere keine Anschaffung von Privatvermögen darstellt und beantragen daher die Begünstigung nach § 11a EStG 1988 wie bereits in der Berufung ausgeführt.“*

Mit **Datum 8. Mai 2012** wurde oben angeführter Vorhalt samt Antwort der zuständigen Amtsvertreterin zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Mit **Eingabe vom 24. Juni 2012** gab der Berufungswerber bekannt, dass er auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichte.

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

*Gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist der Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und*

dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten. Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich.

Gem. [§ 11a EStG 1988](#) können natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und den Veräußerungsgewinn (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). ...

Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt.

Wie dem Berufungswerber bereits im Vorhalt vom 28. Februar 2012 zur Kenntnis gebracht wurde, kann bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 nur notwendiges Betriebsvermögen als dem Betrieb zugeordnet betrachtet werden.

In die Gewinnermittlung dürfen nur die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens einbezogen werden. Ist ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zuzuordnen, sind die mit dem Wirtschaftsgut im Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben als Betriebseinnahmen bzw. als Betriebsausgaben zu erfassen. Der Umfang des Betriebsvermögens bestimmt sich ausschließlich nach steuerlichen Vorschriften (vgl. VwGH 22.2.2007, [2006/14/0022](#); 27.1.1998, [93/14/0166](#) wonach betriebswirtschaftliche Überlegungen – etwa zur Kapitalausstattung eines Einzelunternehmens – kein Rolle spielen).

Streitgegenständlich sind folgende Anteile an Kapitalgesellschaften:

Bezeichnung	A-Datum	A-Kosten	Buchwert 31.12.2008
500 Stk. SAP Aktien	23.4.2007	18.495,00	12.620,00
300 Stk. Bank of Amerika	1.10.2007	10.636,79	3.035,14
400 Stk. General Electric	17.10.2007	11.498,31	4.656,18
230 Stk. Johnson & J	19.10.2007	10.954,57	9.887,84
350 Stk. JBMorgan	5.11.2007	10.378,03	7.929,51
Anl. Bayr. Hypo	21.2.2007	4.998,00	4.223,80

8 Stk. Hybride Allegro Inv.	5.11.2007	8.120,00	5.676,00
27 Stk. Bayer. Hypo	4.1.2008	2.511,00	1.279,80
215 Stk. Bayer. Hypo	30.1.2008	19.845,40	4.734,30
185 Stk. Dte. Bank	13.5.2008	14.004,50	5.148,55
SUMME Ansch.wert		111.715,13	59.191,12
Davon Abwertung 2007			6.333,05
Davon Abwertung 2008			46.190,96

Wie hieraus ersichtlich ist, handelt es sich hier um Wertpapiere, welche im allgemeinen Börsenhandel grundsätzlich jederzeit ge- und verkauft werden können.

Die Anschaffungskosten der Wertpapiere im Jahr 2008 betragen demnach 36.360,90 €.

< Notwendiges Betriebsvermögen:

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen.

Richtig ist, dass es grundsätzlich dem Unternehmer überlassen bleibt, welche betrieblichen Mittel und Einrichtungen er einsetzt. Allerdings können nur solche Wirtschaftsgüter dienstbar gemacht werden, die in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und geeignet sind, eine Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen.

< Gewillkürtes Betriebsvermögen:

Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens sollten in irgendeiner Weise dem Betrieb förderlich sein – etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung oder durch zusätzliche Erträge (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, § 4 Tz 63).

Entgegen der Darstellung im Vorhalt vom 28. Februar 2012 sind aber nunmehr nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates auch andere Überlegungen bzw. Bestimmungen zu berücksichtigen und zu beachten.

Bei der Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes darf vor allem der Sinn der Bestimmung im § 11a EStG 1988 nicht außer Acht gelassen werden.

Die Zielsetzung dieser gesetzlichen Bestimmung liegt in der Förderung der Eigenkapitalbildung im Unternehmen. Der Unternehmer soll dadurch veranlasst werden, Vermögensmittel nicht dem Betrieb zu entziehen, sondern Vermögensmittel als Vorsorge für zukünftige Investitionen zur Verfügung zu haben. In der Vorhaltsbeantwortung vom 11. April 2012 hat der

---

Berufungswerber unmissverständlich dargelegt, dass in nicht allzu ferner Zukunft auch tatsächlich größere Investitionen getätigt werden müssen.

Unter dieser Prämisse ist den hier streitgegenständlichen Wertpapieren jedenfalls eine Funktion im Betriebsgeschehen zuzurechnen. Die Wertpapiere unterliegen keinen allfälligen Veräußerungsbeschränkungen oder sonstigen Vorgaben, welche eine Verwendung zu einem allfälligen Investitionszeitpunkt nicht zulassen würden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 15.9.1999, 94/13/0098 festgehalten hat, gehören Wertpapiere stets dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn steuerliche Vorschriften deren Erwerb ausdrücklich vorschreiben (hier im Zusammenhang mit Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen).

Wertpapieren ist aber auch dann eine Betriebsnotwendigkeit zu unterstellen, wenn diese im Zusammenhang mit der begünstigten Besteuerung für nicht entnommene Gewinn angeschafft werden (vgl. Doralt, EStG, § 4 Tz. 52). Hier wird vor allem auf die Zielsetzung des § 11a EStG 1988 abgestellt. Im Interesse der Förderung der Eigenkapitalbildung soll der Anstieg des Eigenkapitals steuerlich begünstigt werden (vgl. Erläuternde Bemerkungen zu § 11a EStG 1988).

Die Schaffung eines Risikopolsters kann durch die Anschaffung von Wertpapieren jedenfalls gesehen werden.

Gleichzeitig wird selbst in den Einkommensteuerrichtlinien argumentiert: "Thesaurierte Mittel sind auch bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 erst dann als entnommen anzusehen, wenn eine außerbetrieblich veranlasste Disposition über die Mittel erfolgt. Eine Umschichtung von Betriebseinnahmen vom Betriebskonto auf Sparbücher oder Wertpapiere stellt keine außerbetrieblich veranlasste Disposition dar; erst die Verwendung von thesaurierten Mitteln zum Beispiel für die Anschaffung nicht betriebsnotwendiger Immobilien (vgl. EStR 2000 Rz 3860d).

Auch wenn hier bloß die thesaurierten Mittel genannt werden, so ist nach Ansicht des erkennenden Senates auch die (Erst-)Anschaffung dieser Mittel so zu betrachten.

Nachdem die hier streitgegenständlichen Wertpapiere unstrittig mit betrieblichen Geldern angeschafft wurden und die Wertpapiere bzw. deren Erträge nicht dem betrieblichen Geschehen entzogen wurden, zum Beispiel durch privaten Investitionen wie Urlaub, Wohnung, etc., stehen sie nach wie vor zu betrieblichen Investitionen zur Verfügung (vgl. hierzu auch UFS 17.3.2011, RV/2800-W/10).

Ein Wechsel zum Privatvermögen findet erst dann statt, wenn dies nach außen hin klar dokumentiert ist, insbesondere durch buchmäßige Behandlung oder durch private Verwendung der Geldmittel.

Bei Beachtung dieser Sachlage stellen die laut Buchhaltung des Berufungswerbers im Betriebsvermögen gehaltenen Wertpapiere notwendiges Betriebsvermögen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 dar.

Zur Neuberechnung ist anzumerken, dass das Finanzamt die Entnahme der Wertpapiere mit dem Betrag von 36.390,90 € berücksichtigt hat. Die tatsächlichen Anschaffungskosten betrugen aber, wie oben aufgelistet, 36.360,90 €.

Bei der nunmehrigen Berechnung ist also der „falsche“ Betrag zu korrigieren.

Gewinn lt. Bescheid vom 3.12.2010	181.162,23 €
Hälftesteuersatz lt. Bescheid	50.039,64 €
Zurechnung lt. Berufungsentscheidung	36.390,90 €
Hälftesteuersatz lt. Berufungsentscheidung	86.430,54 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 27. Juni 2012