

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 25.07.2013, betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011 nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung im Beisein der Schriftführerin MZ zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 2011 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 423.744,56 EURO

In den Einkünften sind enthalten:

Veräußerungs- und Aufgabegewinne 0,00 EURO

Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/ Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988

DI

Anteil Einkünfte 96.663,04 EURO

Bei den betrieblichen Einkünften wurden berücksichtigt:

Freibetrag für investierte Gewinne von körperlichen Wirtschaftsgütern 1.368,22 EURO

Freibetrag für investierte Gewinne von Wertpapieren 12.253,88 EURO

Grundfreibetrag 821,80 EURO

US

Anteil Einkünfte 327.081,52 EURO

Bei den betrieblichen Einkünften wurden berücksichtigt:

Freibetrag für investierte Gewinne von körperlichen Wirtschaftsgütern 2.736,45 EURO

Freibetrag für investierte Gewinne von Wertpapieren 43.059,60 EURO

Grundfreibetrag 3.078,20 EURO

Dieses Erkenntnis hat Wirkung gegenüber allen, denen im Spruch des Erkenntnisses Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 4 BAO).

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Personengesellschaft, die einen Gewerbebetrieb führt. Den Gewinn aus ihrem Gewerbebetrieb ermittelt sie im Wege eines Betriebsvermögensvergleiches gemäß § 5 EStG 1988. An der Bf. sind US zu zwei Dritteln und DI zu einem Dritteln als Gesellschafter beteiligt.

Am 29.8.2012 wurde die Erklärung betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011 elektronisch eingereicht und ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG in Höhe von € 2.237,16 für die Gesellschafterin DI bzw. € 4.475,01 für den Gesellschafter US geltend gemacht, wobei als begünstigte Wirtschaftsgüter ausschließlich körperliche Anlagegüter herangezogen wurden.

Mit Bescheid vom 30.8.2012 wurden die Einkünfte erklärungsgemäß festgestellt.

Im Zuge einer im Jahr 2013 durchgeführten **Außenprüfung**, anlässlich welcher das Verfahren zur Feststellung der Einkünfte 2011 wieder aufgenommen wurde, beantragte die Bf. für die Anschaffung von Wertpapieren in der Höhe von € 16.060,00 (zugunsten der Gesellschafterin DI) bzw. € 48.546,90 (zugunsten des Gesellschafters US) einen zusätzlichen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag für 2011 im höchstmöglichen Ausmaß und legte ein entsprechendes Verzeichnis der Wertpapiere erstmals vor.

Diesem Antrag gab das Finanzamt im aufgrund der Außenprüfung wieder aufgenommenen Verfahren keine Folge. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung ist dazu begründend festgehalten, dass die Antragstellung für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag gemäß § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 bis zur Rechtskraft des entsprechenden Feststellungsbescheides zu erfolgen habe. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft beschränkt die Möglichkeit der

Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft und sei bei Unterlassung der Geltendmachung im Rahmen der Steuererklärung eine Nachholung innerhalb der Berufungsfrist möglich. Nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen im Rahmen eines Wiederaufnahmeverfahrens führten aber nicht zur Möglichkeit der nachträglichen Beantragung des Gewinnfreibetrages. Überdies wurden die Freibeträge für investierte Gewinne von körperlichen Wirtschaftsgütern mit nunmehr 1,368,22 EURO (für DI) und 2.736,44 EURO (für US) angesetzt.

Gegen die Nichtberücksichtigung der Wertpapiere richtet sich die gegenständliche **Beschwerde** (vormals Berufung). Begründend wurde ausgeführt, dass beide Gesellschafter im Dezember 2011 Wertpapiere zur Geltendmachung des Freibetrags für investierte Gewinne im Sinne des § 10 EStG angeschafft hätten. Da diese Wertpapiere 2011 erstmalig im Sonderbetriebsvermögen erworben worden seien und der Zahlungsabfluss nicht über ein betriebliches Konto erfolgt sei, seien in der laufenden Buchhaltung keine Wertpapierzugänge ersichtlich gewesen. Auch in Rückfragen im Rahmen der Jahresabschlusserstellung 2011 hätten beiden Gesellschafter auf den Kauf der Wertpapiere im Sonderbetriebsvermögen vergessen, weshalb die gewinnmindernde Geltendmachung der Wertpapiere im Rahmen des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages im Sinne des § 10 EStG unterblieben sei. Da die im Sonderbetriebsvermögen angeschafften Wertpapiere zur optimalen Ausnutzung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages angeschafft worden seien, seien diese zumindest als gewillkürtes Betriebsvermögen zu qualifizieren (Hinweis auf UFS RV/0276-I/09). Die Finanzverwaltung habe sich in ihrer Beurteilung auf die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) Rz 3834f gestützt. Diese Richtlinie (Rz 3834) widerspreche aber der gesetzlichen Bestimmung des § 10 Abs. 7 Z 2 letzter Satz EStG 1988 und den allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen der BAO und sei somit rechtswidrig. Gemäß der oben zitierten Bestimmung sei die Antragstellung gemäß § 10 Abs. 7 EStG 1988 oder eine Berichtigung des entsprechenden Verzeichnisses bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich.

Die Rz 3834f der EStR sei erst mit dem Wartungserlass 2009 geändert worden. Vorher (Rechtslage bis zur Veranlagung 2009) sei Rz 3714 maßgeblich gewesen, die der derzeitigen Auslegung gänzlich widerspreche. Rz 3714 lautete: „*Der Freibetrag muss in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle getrennt in Bezug auf körperliche Wirtschaftsgüter und Wertpapiere ausgewiesen werden. Eine Berichtigung einer trotz gewinnermittlungsmäßiger Geltendmachung unrichtigen oder unterlassenen Eintragung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Bescheides möglich; die Berichtigung kann somit im Rahmen einer Berufung oder im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahren erfolgen. Zur Berichtigung reicht es aus, wenn der in der jeweiligen Kennzahl einzutragende Betrag der Abgabenbehörde bekannt gegeben wird (keine Abgabe einer berichtigten Erklärung erforderlich). Die Inanspruchnahme des Freibetrages für ein bestimmtes Wirtschaftsgut muss dokumentiert werden. Hinsichtlich abnutzbarer*

Wirtschaftsgüter ist der in Anspruch genommene Freibetrag im Anlagenverzeichnis (§ 7 Abs. 3 EStG 1988) beim jeweiligen Wirtschaftsgut der Höhe nach auszuweisen. Das Anlagenverzeichnis ist dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen. Es bestehen keine Bedenken, wenn der Ausweis in einer getrennten Beilage zum Anlagenverzeichnis erfolgt. Begünstigte Wertpapiere sind in einem gesonderten Verzeichnis auszuweisen, das dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen ist; der Ausweis im Anlagenverzeichnis gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 ist für Wertpapiere nicht ausreichend. Der Freibetrag kann höchstens im Umfang der Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, eine auch nur teilweise Ausschöpfung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Freibetrag ist zulässig. Unterbleibt bei den begünstigten körperlichen Wirtschaftsgütern im Anlageverzeichnis oder bei den Wertpapieren im gesonderten Verzeichnis eine genaue Darstellung, in welcher Höhe ein Freibetrag für das jeweilige Wirtschaftsgut in Anspruch genommen worden ist, ist im Fall der Verwirklichung des Nachversteuerungstatbestandes der Freibetrag im Umfang der vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nachzuversteuern; dies gilt auch dann, wenn andere Wirtschaftsgüter vorhanden sind, um den gesamten in Anspruch genommenen Freibetrag (10 % des laufenden Gewinnes) durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu decken. Da der Freibetrag bis zur Rechtskraft des Bescheides in Anspruch genommen werden kann, kann bis dahin – somit auch in einem wieder aufgenommenen Verfahren – ein in Anspruch genommener Freibetrag beim jeweiligen Wirtschaftsgut im Anlageverzeichnis ausgewiesen werden. Zum Wirtschaftsgutausweis bei im Betriebsvermögen eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners gehaltenen Mitunternehmeranteilen siehe Rz 3729 b.“

Die derzeit für die Finanzverwaltung geltende Rz 3834f EStR lasse aber gesetzes- und rechtssystematische Überlegungen vermissen (siehe auch Berufungsentscheidung UFSW, GZ. RV/1619-W/10 vom 27.10.2011) – IZB 2004 – Bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z. 4 BAO: „*Die im § 108e Abs. 4 EStG 1988 vorgesehene Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft ist somit als einkommensteuerliche Sonderverfahrensbestimmung zu betrachten, die eine konzentrierte, verwaltungsökonomische Verfahrensabwicklung und eine zeitnahe budgetäre Kalkulierbarkeit der antragspflichtigen Maßnahmen ermöglichen soll (vgl. z.B. EStR, Rz 3834)*“).

Sowohl aus teleologischer als auch aus rechtssystematischer Perspektive könne die im § 108e Abs. 4 EStG 1988 bzw. in der Rz 3834 EStR 2000 normierte Begrenzung der Antragstellung keinesfalls so verstanden werden, dass damit vom Gesetzgeber auch eine Beschränkung der Anwendbarkeit von Normen der BAO intendiert gewesen wäre. Gemäß UFSW GZ. RV/1619-W/10 vom 27.10.2011 sei der angefochtene Bescheid eben wegen dieser Beschränkung der Anwendbarkeit der BAO aufgehoben worden.

Da es aufgrund der oben erwähnten Außenprüfung zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen gekommen sei, sei aufgrund der Rz 3834f EStR eben dieses Wiederaufnahmeverfahren zu Ungunsten der Abgabepflichtigen beschränkt worden, was nicht die Intention des § 303 BAO sei. Für die amtswegige

Wiederaufnahme sei es bedeutungslos, aus welchem Grund die Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien (vgl. Endfellner, Puchinger: Praxishandbuch Bundesabgabenordnung, Seite 100). Neue Tatsachen und Beweismittel seien daher zu berücksichtigen. Auch Doralt (EStG-Kommentar, § 10 EStG, Rz 80) halte eine Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides für möglich. Aus seiner Sicht diene die Eintragung in der Steuererklärung dem Zweck der Evaluierung einer vom Gewinnfreibetrag ausgehenden Anreizwirkung auf Investitionen sowie budgetäre Kosten (vgl. auch EB zum KMU-FG 2006). Ursprünglicher Zweck des Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG sei es, den Zuwachs an betrieblichen Investitionen zu fördern, sowie die Eigenkapitalausstattung und das betriebliche Wachstum der österreichischen Klein- und mittelständischen Unternehmen zu fördern. Eine Versagung der Begünstigung nur wegen einer unrichtigen und unterlassenen Eintragung stelle seines Erachtens vor dem Hintergrund des Normzweckes einen Gesetzesexzess dar. Zusätzlich seien Begünstigungsvorschriften, wie die des Gewinnfreibetrages tendenzielle großzügig auszulegen. Dies ergebe sich schon aus dem Fördergedanken.

Neue Sachbescheide bei Wiederaufnahme des Verfahrens und bei Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO seien voll anfechtbar.

Die Begründung der Finanzverwaltung, dass durch ein Wiederaufnahmeverfahren ein "anderer" Bescheid anstelle des alten Bescheides trete, für den die Antragstellung im Sinne des § 10 Abs. 7 Z. 2 EStG unmöglich sei, scheine gemäß o.a. Erläuterung systemwidrig.

In einem offenen Verfahren (hier Wiederaufnahme von Amts wegen – Außenprüfung) müssten alle Tatsachen berücksichtigt werden, um den Spruch des Bescheides richtig zu stellen. Steuermindernde Tatsachen nicht zur berücksichtigen, weil andernfalls das BMF das budgetäre Volumen des Gewinnfreibetrages nicht abschätzen könne, sei schlichtweg rechts- und systemwidrig (vgl. hiezu auch die alte Rechtsansicht in Rz 3714 EStR) und eher als politisch motivierte Regelung zu erkennen. Weiters sei die Verwaltungsökonomie in einem ohnehin laufenden offenen Verfahren wohl kaum ein Grund für die Nichtberücksichtigung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, zumal sich dieser bekanntlich nicht allzu schwer berechnen lasse (13 % des steuerlichen Gewinnes).

In diesem Sinne begehrte die Bf. die Gewährung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages für die Wertpapiere im Ausmaß von insgesamt 55.313,49 EURO (43.059,61 EURO für US und 12.253,88 EURO für DI).

Das Finanzamt wies die Berufung (nunmehr Beschwerde) mit **Berufungsvorentscheidung** als unbegründet ab. Bei den Wertpapieren, welche laut Berufungsvorbringen zur Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG herangezogen werden sollen, könne es sich nur um Wirtschaftsgüter des gewillkürten (Sonder-) Betriebsvermögens handeln. Diese Wertpapiere seien bei

der Anschaffung im Jahr 2011 unstrittig nicht in die Bücher aufgenommen worden. Die Widmung zum gewillkürten Betriebsvermögen erfolge durch Aufnahme in die Bücher. Die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum gewillkürten Betriebsvermögen sei weiters nur dann rechtens, wenn die dementsprechende Buchung zeitfolgerichtig als laufender Geschäftsfall erfolgt sei. Unzulässig sei jedenfalls die rückwirkende Einbuchung gewillkürten Betriebsvermögens (vgl. Rz 590 EStR mit Judikaturnachweisen). Die gegenständlichen Wertpapiere könnten frühestens 2013 in die Bücher aufgenommen und somit zum gewillkürten Betriebsvermögen gewidmet worden sein. Da diese Wertpapiere im Jahr 2011 somit als begünstigte Wirtschaftsgüter für die Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages mangels Betriebsvermögenseigenschaft nicht zur Verfügung gestanden seien, stelle sich die in der Beschwerde relevierte Frage, ob eine erstmalige Antragstellung nur bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft oder auch noch im wieder aufgenommenen Verfahren möglich sei, nicht.

In ihrem **Vorlageantrag** brachte die Bf. vor, dass sich die Berufungsvorentscheidung in keiner Weise mit der Thematik einer allfälligen Bilanzberichtigung oder Bilanzänderung beschäftigt habe. Im vorliegenden Fall seien von beiden Gesellschaftern die Wertpapiere zur Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG nachweislich im Jahr 2011 angeschafft worden. Da die Anschaffung erstmalig im Sonderbetriebsvermögen erfolgte, seien die diesbezüglichen Nachweise irrtümlich von den Gesellschaftern nicht an die Buchhaltung und auch nicht an den Steuerberater termingerecht weitergeleitet worden. Sonderbetriebsvermögen zähle grundsätzlich zum Betriebsvermögen und nicht zum Privatvermögen. Der wahre wirtschaftliche Gehalt sei, dass die nachweislich im Jahre 2011 gekauften Wertpapiere zur Geltendmachung des Gewinnfreibetrages angeschafft worden seien und dass somit Betriebsvermögen vorliege. Mit diesem Sachverhalt habe sich die Behörde in keiner Weise auseinandergesetzt, sondern seien in der Berufungsvorentscheidung einfacherweise Richtlinien zitiert, ohne auf die Ursachen der nicht zeitgemäßen Geltendmachung des Gewinnfreibetrages einzugehen. Auch habe sich die genannte Behörde nicht mit der umfangreichen Begründung in der Berufung auseinandergesetzt. Dass die Nachholung von steuerlichen Begünstigungen in einem offenen Verfahren (in diesem Fall Betriebsprüfung) nicht möglich sein sollte, stehe im krassen Widerspruch zu den Grundregeln der BAO und sei somit rechts- und systemwidrig.

In seinem **Vorlagebericht** führte das Finanzamt ergänzend bzw.stellungnehmend Folgendes aus: Ob es sich bei den begünstigten Wertpapieren im Sinne des § 10 Abs. 3 Z. 2 EStG im Falle einer § 5-Gewinnermittlung um gewillkürtes oder notwendigen Betriebsvermögen handle, könne dahingestellt bleiben, da sich bei indifferenten Wirtschaftsgütern, wie Geld oder Wertpapieren, auch die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen nur aus einem Widmungsakt ergeben könne. Erst durch die Aufnahme von Wertpapieren in das Verzeichnis im Sinne des § 10 Abs. 7 Z. 2 EStG werde die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen geschaffen (Hofstätter/Reichel, Rz 4.2 "Ad B Wertpapiere"). Da im vorliegenden Fall im Jahr 2011 kein Widmungsakt

stattgefunden habe, hätten sich die fraglichen Wertpapiere am 31.12.2011 weder im gewillkürten noch im notwendigen Betriebsvermögen befunden und stünden daher für die Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages 2011 nicht zur Verfügung. Durch die Widmung im Jahr 2013 habe daher bestenfalls eine Einlage in das Betriebsvermögen mit Wirkung ab 2013 stattgefunden. Im Falle von Wertpapieren die weder in ein Anlageverzeichnis noch in ein Verzeichnis nach § 10 Abs. 7 Z. 2 EStG noch in die laufende Buchhaltung aufgenommen worden seien, stelle sich daher die Frage der Möglichkeit einer Nachmeldung im wieder aufgenommenen Verfahren nicht. Anderes gelte nur für Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt seien und ihm auch tatsächlich dienten, wie z.B. Maschinen – nur in solchen Fällen des klassischen notwendigen Betriebsvermögens komme es auf einen Widmungsakt oder die buchmäßige Behandlung nicht an. Aber selbst unter Außerachtlassung der Besonderheit von indifferenten Wirtschaftsgütern, wie Wertpapieren, komme der Beschwerde keine Berechtigung zu: § 10 Abs. 7 Z. 2 letzter Satz laute nämlich: *"Die Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich."* Mit diesem Wortlaut werde auf den konkreten Bescheid abgestellt. Eine Antragstellung sei daher nur bis zur Rechtskraft dieses konkreten Bescheides zulässig. Werde in späterer Folge der betreffende Bescheid im Zuge eines Wiederaufnahmeverfahrens behoben, trete an dessen Stelle ein anderer Bescheid, der nicht mehr der betreffende Bescheid im Sinne des § 10 Abs. 7 Z. 2 EStG sei. Daher könne im Rahmen des wiederaufgenommenen Verfahrens kein Antrag mehr gestellt werden. Zum selben Ergebnis komme man mit einer authentischen Interpretation anhand der Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2009 (zitiert nach Girlinger/Sutter, ÖStZ 2009, 93): *"Die Begrenzung zur Antragstellung bis zur Rechtskraft beschränkt die Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft. Damit kann ein Steuerpflichtiger, der die Geltendmachung im Rahmen der Steuererklärung unterlassen hat, dies innerhalb der Berufungsfrist nachholen. Nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen (etwa infolge eines Wiederaufnahmeverfahrens) führen jedoch zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeiten für Nachmeldungen. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft als einkommensteuerliche Sonderverfahrensbestimmung ermöglicht eine konzentrierte, verwaltungsökonomische Verfahrensabwicklung und eine zeitnahe budgetäre Kalkulierbarkeit der antragspflichtigen Maßnahme."* Diese Antragspflicht sei der Anmeldepflicht des § 108e Abs. 4 EStG nachempfunden, die nach der Judikatur ebenfalls eine besondere einkommensteuerliche Präklusivfrist darstellte, um auch das budgetäre Volumen der Investitionszuwachsprämie abschätzen zu können (vgl. Girlinger/Sutter, aaO). Auch nach Hofstätter/Reichel, Rz 9.2 zu § 10, sei die Antragstellung für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag nur bis zum erstmaligen Eintritt der formellen Rechtskraft möglich. Die Rz. 3834 und 3835 EStR folgten daher dem Willen des Gesetzgebers und der herrschenden Meinung.

In der am 18.2.2016 durchgeführten **mündlichen Verhandlung** legte die steuerliche Vertretung der Bf. ergänzend dar, dass sie bei jedem Klienten im Herbst eine Optimierung der Gewinnverteilung mache. Es werde eine vorläufige Hochrechnung angestellt und würden die Klienten informiert werden, wie viel Wertpapiere noch angeschafft werden könnten. Dies habe man auch im vorliegenden Fall nachweislich getan. Die Gesellschafter der Bf. hätten dann aber für sich und gesondert die Wertpapiere im Sonderbetriebsvermögen angeschafft. Die Wertpapiere trügen aber einen Sperrvermerk für 4 Jahre und seien zweifelsfrei nur für den Zweck der Geltendmachung des Gewinnfreibetrages angeschafft worden. Damit seien diese Wertpapiere notwendiges Sonderbetriebsvermögen und hätten in die Sonderbilanz aufgenommen werden müssen. Dazu wurden Unterlagen betreffend die Wertpapieranschaffung der DI und Unterlagen betreffend die Wertpapieranschaffung des US vorgelegt.

Der Vertreter des Finanzamtes führte ergänzend aus, dass die Wertpapiere mit privaten Geldmitteln gekauft und im Jahr 2011 nicht in die Bücher aufgenommen worden seien. Mit dem Erwerb seien die Wertpapiere nicht automatisch Sonderbetriebsvermögen sondern Privatvermögen gewesen. Bei § 5 Gewinnermittlern könnten Wertpapiere mit Aufnahme in die Bücher grundsätzlich Sonderbetriebsvermögen sein, bei Widmung der Wertpapiere für den Gewinnfreibetrag allenfalls notweniges Betriebsvermögen. Die Wertpapiere hätten aber jedenfalls bereits 2011 als Betriebsvermögen deklariert werden müssen. Das Motiv für den Ankauf sei nicht maßgeblich. Widmung und Aufnahme in die Bücher hätten erst 2013 stattgefunden. Der Standpunkt, dass im wieder aufgenommenen Verfahren generell kein Gewinnfreibetrag mehr geltend gemacht werden könne, werde in dieser Form nicht mehr aufrechterhalten. Diese Frage stelle sich im gegenständlichen Fall aber auch nicht, weil die Wertpapiere nicht rechtzeitig ins Betriebsvermögen aufgenommen worden seien. Erst im Jahr 2013 liege eine Einlage vor.

Dem hielt die steuerliche Vertretung entgegen, dass die gegenständlichen Wertpapiere nicht als indifferentes Wirtschaftsgut gelten könnten. Es gebe eine vereinbarte Sperrfrist für die Behaltesdauer gem. § 10 EStG und die Depots, wo die Wertpapiere hinterlegt seien, seien nicht private sondern betriebliche Depots. Dass es sich bei den Depots um betriebliche Depots handle, gehe aus dem Vermerk "KMU-Förderung" beim Wertpapierdepot lautend auf US hervor. Dieser Vermerk sei auch für die KESt-Pflicht von Bedeutung. Auf dem Depotauszug für Frau DI befindet sich zwar dieser Vermerk nicht, es habe aber die zuständige Bank laut den vorgelegten Unterlagen bestätigt, dass die EUR 16.000,00 3% BankXY GFB-KO am 27.12.2011 als GFB-Veranlagung angeschafft worden sei. Die Veräußerungssperre bis 28.12.2015 sei am Depotauszug per 31.12.2014 zu sehen.

Der Vertreter des Finanzamts replizierte, dass diese Vermerke weder die Aufnahme in die Bücher noch die Aufnahme in das Verzeichnis ersetzen.

Die steuerliche Vertretung brachte sodann noch vor, dass es auch ein „großes“ Wertpapierdepot im Betriebsvermögen der Gesellschaft gebe. Erstmals im Jahr 2011

seien über Wunsch eines Gesellschafters von den Gesellschaftern getrennt Wertpapiere für das Sonderbetriebsvermögen angeschafft worden.

Abschließend beantragte der Vertreter des Finanzamtes die Abweisung der Beschwerde. § 10 EStG setze nicht die allgemeinen Gewinnermittlungsregeln außer Kraft und könne nicht bewirken, dass indifferenten Wirtschaftsgüter rückwirkend eingelebt werden können.

Die steuerliche Vertretung beantragte die Stattgabe der Beschwerde. Es liegen keine indifferenten Wirtschaftsgüter vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

In diesem Beschwerdeverfahren wird zunächst die Frage aufgeworfen, ob eine Antragstellung zur Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bzw. eine Berichtigung des Verzeichnisses der begünstigten Wirtschaftsgüter nur bis zur erstmaligen Rechtskraft des betreffenden Einkommen- oder Feststellungsbescheides oder auch noch im wieder aufgenommenen Verfahren möglich ist.

Dazu bestimmt § 10 Abs. 7 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung Folgendes:

„1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wird in der Einkommensteuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen. Der Ausweis hat getrennt zu erfolgen für

- jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages der durch körperliche Anlagegüter gedeckt ist, und*
- jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch Wertpapiere gedeckt ist.*

2. Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind in einem Verzeichnis auszuweisen. In diesem Verzeichnis ist für jeden Betrieb jeweils getrennt für körperliche Anlagegüter gemäß Abs. 3 Z 1 und Wertpapiere gemäß Abs. 3 Z 2 auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Das Verzeichnis ist der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Die Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich.“

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum StRefG 2009 (54 der Beilage XXIV. GP – Regierungsvorlage-Materialien) ist bezugshabend Folgendes festgehalten:

„Die Antragstellung für den investitionsbedingten Gewinnfreibetragist bis zur Rechtskraft des entsprechenden Einkommen- oder Feststellungsbescheides möglich. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft beschränkt die Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages bis zum erstmaligen

Eintritt der Rechtskraft. Damit kann ein Steuerpflichtiger, der die Geltendmachung im Rahmen der Steuererklärung unterlassen hat, dies innerhalb der Berufungsfrist nachholen. Nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen (etwa infolge eines Wiederaufnahmeverfahrens) führen jedoch zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeiten für Nachmeldungen. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft als einkommensteuerliche Sonderverfahrensbestimmung ermöglicht eine konzentrierte verwaltungsökonomische Verfahrensabwicklung und eine zeitnahe budgetäre Kalkulierbarkeit der antragspflichtigen Maßnahmen.“

In seinem Erkenntnis vom 1.10.2015, RV/5101154/2012 gelangte das BFG zur Auffassung, dass eine Antragstellung und eine Berichtigung bzw. Abänderung des Verzeichnisses (Nachnung von Wirtschaftsgütern) auch noch bei späteren Durchbrechungen der Rechtskraft – bis zur Rechtskraft des neuen Sachbescheides – möglich ist. Nach eingehender Darstellung und Gegenüberstellung der bezughabenden Lehrmeinungen und der Verwaltungspraxis argumentierte das BFG in diesem Erkenntnis, dass die Auslegung, welche eine Begrenzung der Antragstellung für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag bis zur erstmaligen Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer- und Feststellungsbescheides zum Ergebnis habe, nicht logisch zwingend sei und zu sachfremden Ergebnissen führe. Es wäre der Auslegung der Vorzug zu geben, wonach die Antragstellung bzw. Berichtigung des Verzeichnisses auch noch bei späterer Durchbrechung der Rechtskraft möglich sei. Diese Auslegung finde auch Deckung im Wortlaut des Gesetzes. § 10 Abs. 7 Z 2 letzter Satz spreche davon, dass die "Antragstellung oder die Berichtigung des Verzeichnisses bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides" möglich sei. Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass eine Antragstellung oder Berichtigung des Verzeichnisses nur bis zum Eintritt der erstmaligen Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides zulässig sein soll, so wäre es ihm unbenommen gewesen, den Gesetzestext entsprechend zu formulieren. Dies treffe jedoch nicht zu, sodass das Gericht es für gerechtfertigt erachte, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einzuräumen, auch nach Eintritt der ersten Rechtskraft die ihm vom Gesetz eingeräumte Vergünstigung des § 10 EStG 1988 in Anspruch nehmen zu können.

Dieser Beurteilung schließt sich der erkennende Richter im Ergebnis an.

Zwar führen die oben zitierten parlamentarischen Materialien zu § 10 EStG 1988 ausdrücklich aus, dass die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft die Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft beschränke und dass nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen (etwa infolge eines Wiederaufnahmeverfahrens) zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeiten für Nachmeldungen führe, doch ist zu bedenken, dass den Gesetzesmaterialien bei der Auslegung des Gesetzestextes keine selbständige normative Kraft zukommt sondern diese (nur) für die Ermittlung der Absicht des Gesetzgebers bedeutsam sind. Die Gesetzesmaterialien sind nur dann zur Auslegung eines Gesetzes heranzuziehen, wenn der Wortlaut des Gesetzes selbst zu Zweifeln über

seinen Inhalt Anlass gibt (vgl. VwGH 3.4.2008, 2006/09/0056). Im gegenständlichen Fall gibt der Wortlaut des Gesetzes keinen Anlass zu Zweifeln über seinen Inhalt. Der Wortlaut in § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 „*Die Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich*“ lässt zweifelsfrei keine Eingrenzung auf eine erstmalige Rechtskraft erkennen.

Letztlich hat das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung seinen Standpunkt, dass im wiederaufgenommenen Verfahren generell kein Gewinnfreibetrag mehr geltend gemacht werden könne, auch nicht mehr aufrechterhalten.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt zu folgen.

Weiters ist in diesem Beschwerdeverfahren die Frage zu beurteilen, ob die gegenständlichen Wertpapiere schon im Streitjahr 2011 in das (Sonder-)Betriebsvermögen der Bf. aufgenommen (angeschafft) wurden und ob für diese Wirtschaftsgüter daher schon für das Streitjahr ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden kann.

Gemäß § 10 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung kann der Freibetrag für investierte Gewinne „für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung“ oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 3 leg.cit. geltend gemacht werden. Gemäß § 10 Abs. 3 Z 2 leg.cit. sind begünstigte Wirtschaftsgüter auch Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988, die dem Anlagevermögen eines inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden.

Das Finanzamt vertritt den Standpunkt, dass die Wertpapiere im Streitjahr weder gewillkürtes noch notwendiges (Sonder)Betriebsvermögen darstellen, da sie im Streitjahr weder in die Bücher der Bf. noch in das Verzeichnis gemäß § 10 Abs. 2 Z 7 EStG 1988 aufgenommen worden seien. Mit dem (überdies aus privaten Mitteln finanzierten) Erwerb allein seien die Wertpapiere nicht automatisch (Sonder)Betriebsvermögen sondern Privatvermögen.

Dem hält die Bf. entgegen, dass die Wertpapiere nur für den Zweck der Geltendmachung des Gewinnfreibetrages angeschafft worden seien. Die Wertpapiere hätten eine Sperrfrist für die gesetzliche Behaltesdauer und lägen auf betrieblichen Depots. Laut den vorgelegten Unterlagen seien die Wertpapiere noch im Jahr 2011 gekauft worden und im selben Jahr dem Depot zugegangen.

Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich und kann auch als unbestritten gelten, dass die fraglichen Wertpapiere im Jahr 2011 von den Gesellschaftern erworben wurden und noch im Streitjahr einem Depot zugegangen sind (Erwerb am 22.12.2011 bzw. 27.12.2011). Außerdem trifft es zu, dass der Depotauszug betreffend die gegenständlichen Wertpapiere des Gesellschafters US zum 31.12.2011 den Vermerk „KMU-Förderung“ trägt und einen Hinweis auf eine „Marktsperre“ bis zum 22.12.2015 enthält. Für die gegenständliche Wertpapieranschaffung der Gesellschafterin DI bescheinigt die Bank,

dass die Anschaffung als „GFB-Veranlagung“ erfolgte. Der entsprechende Depotauszug zum 31.12.2011 zeigt eine Veräußerungssperre für die fraglichen Wertpapiere bis zum 28.12.2015.

Dem Finanzamt ist zunächst darin Recht zu geben, dass die Wertpapiere im Streitjahr nicht gewillkürtes (Sonder)Betriebsvermögen darstellen. Denn dazu hätten sie im Streitjahr als laufender Geschäftsfall in die Bücher der Bf. aufgenommen werden müssen, was unbestritten nicht der Fall ist.

Die Ansicht des Finanzamtes, dass die Wertpapiere im Streitjahr auch kein notwendiges (Sonder)Betriebsvermögen darstellen, weil die Aufnahme der Wertpapiere in das Verzeichnis des § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 schon im Streitjahr erfolgen hätte müssen, kann aber nicht geteilt werden.

Das Finanzamt stützt sich dabei auf Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 10 ad B) Wertpapiere. Dort wird ausgeführt, dass sich die Eigenschaft von indifferenten Wirtschaftsgütern (Geld, Wertpapiere) als notwendiges Betriebsvermögen aus dem Widmungsakt ergibt. Durch die Aufnahme von Wertpapieren etwa in das Verzeichnis im Sinne des § 10 Abs. 7 Z 2 wird die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen geschaffen. Als Anschaffungszeitpunkt wird bei Wertpapieren in der Verwaltungspraxis jener Zeitpunkt angesehen, zu dem das Wertpapier auf dem Depot als zugegangen ausgewiesen ist.

Diese Lehrmeinung kann aber auch so verstanden werden, dass zwar durch die Aufnahme der Wertpapiere in das Verzeichnis die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen geschaffen wird, dass aber für den Zeitpunkt der Aufnahme der Wertpapiere in das Betriebsvermögen der Zeitpunkt des Zuganges der Wertpapiere auf dem Depot maßgeblich ist. Dass der Zeitpunkt der Aufnahme in das Verzeichnis der maßgebliche Zeitpunkt für das Entstehen von Betriebsvermögen ist, wird dort nicht ausdrücklich gesagt. Diese Sichtweise erscheint im gegenständlichen Fall umso gerechtfertigter, als für die fraglichen Wertpapiere vom Zeitpunkt des Erwerbes an eine Veräußerungssperre für die Behaltesdauer des § 10 EStG verfügt war und das Wertpapierdepot mit „KMU-Förderung“ bezeichnet ist bzw. der Wertpapierankauf als GFB-Veranlagung tituliert war. Diese Fakten stellen doch deutliche Hinweise auf eine betriebliche Zweckbestimmung in Form der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages schon zum Zeitpunkt des Erwerbes im Streitjahr dar (auch wenn die Geltendmachung zunächst aus einem Versehen unterblieben ist) und untermauern das Vorbringen der Bf., dass die Wertpapiere nur für den Zweck der Geltendmachung des Gewinnfreibetrages angeschafft worden seien.

Auch die Einkommensteuerrichtlinien scheinen die Richtigkeit dieser Ansicht zu bestätigen. So wird in der Rz 3704 zunächst ausgeführt, dass als Anschaffungszeitpunkt bei Wertpapieren jener Zeitpunkt anzusehen sei, zu dem das Wertpapier auf dem Depot als zugegangen ausgewiesen sei. Zwei Absätze weiter wird dann festgehalten, dass die Widmung für den Freibetrag bei Wertpapieren durch Aufnahme in das zu führende

gesonderte Verzeichnis (§ 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988) geschehe. Im Anschluss daran wird aber noch vermerkt, dass „Wertpapiere durch Aufnahme in das Verzeichnis“ für den Freibetrag „(nach-)gewidmet“ werden können, wenn eine Gewinnerhöhung erfolgt. Wenn aber eine derartige Nachwidmung auf Grund einer wohl erst späteren nach Ablauf des betreffenden Wirtschaftsjahres vorgenommenen Gewinnerhöhung möglich ist, dann kann aber die Betriebsvermögenseigenschaft dieser „nachgewidmeten“ Wertpapiere im fraglichen Jahr nicht davon abhängen, dass diese noch vor dem Ende dieses Jahres in das Verzeichnis aufgenommen wurden. Vielmehr wird man eine „Nachwidmung“ zum investitionsbedingten Gewinnfreibetrag und damit zum (notwendigen) Betriebsvermögen generell für zulässig erachten müssen, wenn die begünstigten Wertpapiere auch im Gewinnfreibetragsjahr angeschafft wurden.

Für dieses Verständnis spricht schließlich auch der Umstand, dass der Gesetzgeber – wie schon oben ausgeführt – im § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 für den Gewinnfreibetrag (generell) eine Antragstellung oder Berichtigung des Verzeichnisses bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides zulässt. Mit dieser Regelung ermöglicht der Gesetzgeber auch eine nachträgliche Geltendmachung eines (noch nicht in der Steuererklärung ausgewiesenen) investitionsbedingten Gewinnfreibetrages und zwar offenbar für alle begünstigten Wirtschaftsgüter also auch für Wertpapiere, gleichgültig, ob die Geltendmachung bloß vergessen wurde oder bewusst unterblieben ist. Wenn man nun mit dem Finanzamt der Meinung wäre, dass Wertpapiere schon im laufenden Gewinnfreibetragsjahr in das besondere Verzeichnis aufzunehmen seien (damit sie schon in diesem Jahr notwendiges Betriebsvermögen sind), dann bestünde – anders als für körperliche Anlagegüter – für im Gewinnfreibetragsjahr angeschaffte aber noch nicht in das Verzeichnis aufgenommene Wertpapiere keine Möglichkeit im Nachhinein einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag geltend zu machen. In der Praxis gäbe es dann die Möglichkeit einer nachträglichen Geltendmachung nur für nach der Aufnahme in das Verzeichnis vergessene Wertpapiere. Diese Einschränkung ist weder dem Gesetz noch den eingehenden und mit Beispielen versehenen gesetzlichen Erläuterungen zu entnehmen.

Nach all dem erscheint es gerechtfertigt, für die gegenständlichen Wertpapiere für das Streitjahr den begehrten investitionsbedingten Gewinnfreibetrag zu gewähren. Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

Durch die Berücksichtigung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages für die Wertpapiere in Höhe von insgesamt 55.313,49 EURO (43.059,61 EURO für US und 12.253,88 EURO für DI) ergeben sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Bf. in Höhe von 423.744,56 EURO und die Anteile an den Einkünften mit 327.081,52 EURO für US und mit 96.663,04 EURO für DI.

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.

Da es zu den mit der gegenständlichen Beschwerde aufgeworfenen Rechtsfragen noch keine einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gibt, war die Revision als zulässig anzusehen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 11. April 2016