



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag.Dr. Kurt Folk, Werner Just und Gerald Kreuzer im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Jakob Schmalzl Schwechater Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH, 2320 Schwechat, Bruck-Hainburgerstr. 1, vom 10. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 25. August 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 nach der am 12. September 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist seit 1. Februar 2004 in der Telekommunikationsbranche tätig, ihr Unternehmen ist seit 8. Juli 2010 als Einzelfirma im Firmenbuch protokolliert (FN 60448j). Bei der Bw. fand für die Jahre 2006 bis 2008 eine Außenprüfung gem. § 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen für die Streitjahre 2007 und 2008 getroffen und im Betriebsprüfungsbericht ausführlich dargestellt wurden:

1. Wertpapiere / gewillkürtes Betriebsvermögen / Option gem. § 124b Z 134 EStG 1988 (Tz. 5 des Bp-Berichtes):

Im Prüfungszeitraum habe die Bw. ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt, die gegenständlichen Wertpapiere seien weder zur Deckung von Abfertigung- noch Pensionsrückstellungen nach § 14 EStG 1988 angeschafft worden.

Wertpapiere, die als Tilgungsträger für ein betriebliches Girokonto aufgebaut werden, seien grundsätzlich dem Privatvermögen zuzurechnen.

Daher sei auch eine rückwirkende Gewinnermittlung gem. § 5 EStG 1988 nicht möglich, weshalb die Anerkennung der erklärten Betriebsausgaben und –einnahmen im Zusammenhang mit den Wertpapieren zu verwehren gewesen sei.

Der Gewinn sei nach Neutralisierung sämtlicher mit den Wertpapieren im Zusammenhang stehenden Einnahmen (Verkäufe) und Ausgaben (Abwertung, Buchwertabgang) im Jahr 2007 um 1.715,76 € sowie im Jahr 2008 um 41.794,21 € zu erhöhen gewesen (siehe Bp-Bericht Seite 6, Ausführungen zu Tz. 5 und Niederschrift über die Schlussbesprechung Pkt. 3 der Prüfungsfeststellungen).

2. Aktivierung von Personalkosten auf selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände (Tz. 3 des Bp-Berichtes):

Für das geförderte Projekt A sei eine Aufstellung über Software-, Hardwarekosten etc. und auf dieses Projekt entfallende Personalkosten der Förderstelle vorgelegt worden. Es sei daher von einem einheitlichen Wirtschaftsgut auszugehen und die Personalkosten für Frau C i.H.v. 12.838 € (2007) und 11.375 € (2008) sowie für Herrn D i.H.v. 7.625,94 € (2007) und 12.615,05 € (2008) seien auf 4 Jahre zu aktivieren gewesen (siehe Bp-Bericht Seite 6, Ausführungen zu Tz. 3 und Niederschrift über die Schlussbesprechung Pkt. 2 der Prüfungsfeststellungen):

	2007	2008
Personalkosten -	20.463,94	12.876,55
Gewinnerhöhung (Tz. 3)	(= 12.838 + 7.625,94)	(= 11.375 + 12.615,05 – 11.113,50)

3. Bewertungsreserve (Tz. 4 des Bp-Berichtes):

Die Berechnung der Bewertungsreserve „Förderung“ habe im Zuge der Betriebsprüfung keinen Streitpunkt dargestellt.

Die im Jahre 2007 erhaltenen Förderbeiträge aus dem Projekt A i.H.v. 49.310 € seien mit den geförderten Ausgaben gegenzurechnen.

Daraus ergebe sich für das Jahr 2007 eine 50 %ige Sofortabschreibung (GWG) i.H.v. 981,41 € und für das Jahr 2008 i.H.v. 2.554,06 €.

Ebenso seien von den auf 4 Jahre aktivierten geförderten Investitionen an Förderbeträgen i.H.v. 1.852,22 € (2007) und 17.884,48 € (2008) gegenzurechnen gewesen (siehe Bp-Bericht Seite 4, Ausführungen zu Tz. 4 und Niederschrift über die Schlussbesprechung Pkt. 2 der Prüfungsfeststellungen):

	2007	2008
Bewertungsreserve -	2.833,63	20.438,54
Gewinnerhöhung (Tz. 4)	981,41	2.554,06
Förderung Sofortabschreibung 50 %	1.852,22	1.852,22
Förderung Investitionen 50 %		16.032,26
2007 50 % v. 14.817,77 auf 4 Jahre		
2008 50 % v. 128.258,07 auf 4 Jahre		

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO für die Streitjahre 2007 und 2008 und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Bw. erhob gegen die Bescheide für die Jahre 2007 und 2008 Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen:

Die Berufung richte sich gegen die

- Nichtanerkennung des gewillkürten Betriebsvermögens (Wertpapiere) bzw. der Wertänderungen des gewillkürten Betriebsvermögens
- Aktivierung der Personalkosten auf selbsterstellte Software
- Auflösung der Bewertungsreserve.

Die Bw. begehre deshalb

- die Anerkennung des gewillkürten Betriebsvermögens und somit der Wertschwankungen der Wertpapiere
- die Rücknahme der Aktivierung der Personalkosten auf selbsterstellte Software (unkörperliches Wirtschaftsgut)
- eine Änderung der festgestellten Vorgangsweise der Behandlung der Bewertungsreserve.

1. Wertpapiere / gewillkürtes Betriebsvermögen / Option gem. § 124b Z 134 EStG 1988:

Die Bw. habe ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Im erklärten Betriebsvermögen seien Wertpapiere enthalten, die im Jahr 2007 eine Wertänderung i.H.v. -1.715,76 € und im Jahr 2008 i.H.v. -80.952,45 € erfahren haben.

Im Jahre 2008 sei ein Erlös i.H.v. 39.158,24 € verbucht worden.

Die Bw. habe in ihrer Einkommensteuererklärung 2007 einen Antrag gem. § 124b Z 134 EStG 1988 gestellt, weshalb der Gewinn weiterhin gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt worden sei.

Die Bw. ziehe jedoch im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2007 den Antrag gem. § 124b Z 134 EStG 1988 zurück (siehe erläuternde Bemerkungen zum Abgabenänderungsgesetz 2007, wonach die Aufschuboption zurückgezogen werden könne).

Somit wäre ab dem Veranlagungsjahr 2007 die Gewinnermittlungsart gem. § 5 EStG 1988 anzuwenden. Dadurch sei gewillkürtes Betriebsvermögen (Wertpapiere) möglich und die o.a. Wertänderungen steuerlich anzuerkennen.

2. Aktivierung von Personalkosten auf selbsterstellte immaterielle

Vermögensgegenstände:

Bei dem auch von der Stadt Wien finanziell unterstützten Projekt A handle es sich um Software. Die Basis sei fremd zugekauft und der Rest selbst erstellt worden.

Es sei eine neue Software entstanden, die die Kundenrückgewinnung bzw. Neukundengewinnung unterstützen solle.

Da der von der Betriebsprüfung gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 angesetzte Aktivposten für unkörperliche Wirtschaftsgüter (bzw. immaterielle Vermögensgegenstände) des Anlagevermögens somit nicht entgeltlich erworben worden sei, wäre die Aktivierung der Personalkosten nach Ansicht der Bw. zu Unrecht erfolgt.

3. Bewertungsreserve:

Bei der von der Betriebsprüfung erstellten Berechnung der Bewertungsreserve sei zu entnehmen, dass die Personalkosten hier ein weiteres Mal berücksichtigt worden seien. Aufgrund des Aktivierungsverbotes der Personalkosten sei die Bewertungsreserve wie folgt neu zu berechnen:

Die Bw. habe die Gesamtkosten des Projektes i.H.v. 215.254,84 € in eigene Kosten (sofort als Aufwand berücksichtigt bzw. Personalkosten) und Aktivierungen (Fremdbezug) aufgeteilt. Der prozentuelle Anteil der sofort abzugsfähigen Projektkosten betrage 27,03 % (= 0,96 + 26,07). Der Rest von 72,97 % sei aktiviert worden.

Weiters sei die zugesagte Förderung i.H.v. 98.620 € zwischen den Jahren 2007 bis 2009 in diesem Verhältnis aufgeteilt worden.

Der so errechnete Betrag von 71.959,30 € (für die Aktivierungen; 72,97 %) werde entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung ab 2008 mit einer Nutzungsdauer von 4 Jahren aufgelöst.

Der Rest von 26.660,70 (27,03 %) werde wieder aufgeteilt.

Als Basis seien die in den Jahren 2007 bis 2009 angefallenen Kosten herangezogen worden. Insgesamt seien sofort abzugsfähige Kosten i.H.v. 58.191,48 € angefallen. Anteilmäßig seien davon im Jahr 2007 38,54 % angefallen und somit seien von den 26.660,70 € (anteilige Förderung gesamt) 10.274,92 € anteilig für 2007 aufgelöst worden.

Im Jahre 2008 seien weitere 41,412 % und im Jahre 2009 die restlichen 20,048 % aufgelöst worden.

Zum Thema der Aktivierung der Software aus dem Operating-Leasing i.H.v. 9.093,60 € (Kuvertiermaschine) werde festgehalten, dass der Aufwand nicht entsprechend gekürzt worden sei.

Da es sich um einen Operating-Leasing-Vertrag (= der Leasinggegenstand müsse am Ende der Laufzeit unverzüglich dem Leasinggeber zurückgegeben werden) gehandelt habe, wären nach Ansicht der Bw. die 9.093,60 € nicht zu aktivieren, sondern im Aufwand zu belassen gewesen.

Da sich nun die Projektkosten um diese 9.093,60 € verringern würden, würden sich auch die Prozentsätze der Aufteilung ändern.

Kosten, die erst 2008 berücksichtigt worden seien, würden auch erst 2008 mit der Auflösung der Bewertungsreserve teilweise neutralisiert.

Die Nutzungsdauer der Bewertungsreserve sei (wie von der Betriebsprüfung vorgegeben) mit 4 Jahren angenommen worden.

Der Abschreibungsbeginn sei mit 2008 festgelegt worden, da in diesem Jahr die Software in Betrieb genommen worden sei.

Daher gäbe es auch im Jahr 2007 dementsprechend keine Abschreibung und auch keine Auflösung der Bewertungsreserve.

Es ergebe sich somit eine zur abgegebenen Einkommensteuererklärung geänderte Gewinnzurechnung i.H.v. 10.274,92 € (2007) und 22.909,40 € (2008).

In der Stellungnahme zur Berufung vom 19. Oktober 2010 gelangt die Betriebsprüfung zur Ansicht, dass die in der Berufung beantragte neue Berechnungsvariante des steuerlichen Vertreters schlüssig sei.

Die Förderung sei i.H.v. 98.620 € im Verhältnis Aufwendungen zu Förderbetrag aufgeteilt worden.

Die vorgelegte Berechnung sei in Bezug auf die Leasingkosten, die Personalkosten, Schulungskosten sowie den bereits im Jahre 2007 genutzten Anschaffungen zu berichtigen.

In der Berechnung des steuerlichen Vertreters im Zuge der Berufung seien die Schulungskosten für die Gegenrechnung mit der Förderung aktiviert, jedoch der Sofortaufwand nicht gekürzt worden und es sei keine nachträgliche Aktivierung des Schulungsaufwandes erfolgt.

Da die Schulungskosten für die Inbetriebnahme des Projektes erforderlich gewesen seien, würden sie eine nicht aktivierungspflichtige Betriebsausgabe darstellen.

Da die B einen Sofortaufwand darstelle, seien die Kosten auch bei der Berechnung betreffend die Bewertungsreserve „Förderung“ als Sofortaufwand anzusetzen, d.s. 7.133,37 € (2007) und 1.960,23 € (2008).

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurden die Berufungsausführungen folgendermaßen ergänzt:

Bezüglich Wertpapiere verweise die Bw. auf die Literatur von Doralt § 5 Tz. 32, auf Ritz BAO § 115 Tz. 3 sowie auf das VwGH-Erkenntnis vom 10.11.1993, 92/13/0176, demzufolge Anträge bis zur Rechtskraft des Bescheides widerrufen werden könnten und dies auch im gegenständlichen wiederaufgenommenen Verfahren bis zur Rechtskraft des diesbezüglichen Bescheides erfolgen könne.

Darüber hinaus handle es sich aber bei diesen Wertpapieren um „notwendiges Betriebsvermögen“, weil diese gegenüber der Y-Bank im Hinblick auf die für den Lieferanten E gegebene Bankgarantie verpfändet gewesen sei.

Die Bank habe aber im Jahre 2008 einer Veräußerung jener Wertpapiere, die große Wertverluste erzielt hätten, unter der Bedingung, dass neue wieder erworben werden, zugestimmt.

Im Übrigen werde auf die RZ 554 der EStR verwiesen, wonach Wertpapiere, die für Betriebsschulden verpfändet würden, notwendiges Betriebsvermögen darstellen würden. Wertpapiere würden sich bereits seit dem Jahre 2006 im Betriebsvermögen befinden und hätten auch zur Bedeckung des Kreditrahmens des Girokontos gedient.

Die Firma E habe im Jahre 2006 über 10.000 € als Garantiebtrag gefordert, der bar erlegt worden sei. Da die Umsätze im Folgejahr derart angestiegen seien, sei mit der Bank die Lösung in Form einer „Bankgarantie“ gefunden worden.

In der Bilanz zum 31. Dezember 2008 sei der Verkaufserlös der Wertpapiere auf dem Y Bankkonto ausgewiesen gewesen. In der Folge seien im Jahre 2009 rd. 20.000 € für eine Lebensversicherung aufgewandt worden (dieser Betrag befände sich auf „unterwegs befindliche Zahlungen“, weil noch keine Versicherungspolizze ausgestellt worden sei), sowie 20.600 € auf dem Y Bankkonto belassen worden.

Zum 31. Dezember 2010 seien 19.964,10 € unter „s-Garantie Konzeptgarant 150“ und weitere 20.988,53 € auf Y-Bank Kapitalsparen verbucht worden.

Das Wertpapiervermögen sei erst langsam wieder in den einzelnen Jahren aufgebaut worden. So habe der Wertpapierbestand zum 31. Dezember 2009 nicht ganz 7.000 € und zum 31. Dezember 2010 nicht ganz 19.000 € betragen.

Die Finanzamtsvertreterin brachte bezüglich der Wertpapiere ergänzend vor, dass das Wertpapierdepot jedenfalls zum 31. Dezember 2008 auf Null gestellt gewesen sei.

Auch richte sich die „Rechtskraft“ nach der Rechtskraft des ursprünglichen Bescheides. Bislang sei niemals behauptet worden, dass es sich bei den Wertpapieren um „notwendiges Betriebsvermögen“ gehandelt habe.

Hinsichtlich der Aufteilung der sofortabzugsfähigen und der aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgüter auf die gewährte Projektförderung, wurde sowohl von der Bw. als auch seitens des Finanzamtes erklärt, dass der von der vorherigen steuerlichen Vertretung vorgelegten Berechnung – berichtigt um die sich auf Grund der sofortabzugsfähigen Leasingraten ergebenden Adaptierungen – zugestimmt werde.

Der steuerliche Vertreter ergänzte letztlich, dass die Förderung im Jahre 2010 auf rd. 67.000 € gekürzt worden sei.

Der Senat hat über die Berufung nach mündlicher Verhandlung erwogen:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war die Klassifizierung der erworbenen Wertpapiere als notwendiges bzw. als gewillkürtes Betriebsvermögen sowie die Aktivierung von Personalkosten auf selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände strittig.

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

1. Die Bw. ermittelt in den Streitjahren ihren Gewinn als Einzelunternehmerin gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Um aber in den Streitjahren, trotz Überschreitung der Grenzwerte für Umsatzerlöse, den Gewinn nicht gem. § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermitteln zu müssen, nahm sie in ihrer Steuererklärung 2007 von der „Aufschuboption“ gem. § 124 Z 134 EStG 1988 Gebrauch.

In der Berufung vom 10. September 2010 zog sie diesen Optionsantrag wieder zurück, um ihren Gewinn gem. § 5 EStG 1988 ermitteln zu können (Berücksichtigung von gewillkürtem Betriebsvermögen).

Seit dem Veranlagungsjahr 2006 hat die Bw. Wertpapiere erworben, die zur Bedeckung des Kreditrahmens des Girokontos sowie der Besicherung der Bankgarantie gegenüber der Firma E (Hauptlieferant der Bw.) dienen.

Im Jahre 2008 musste die Bw. wegen großer Kursverluste alle Wertpapiere verkaufen. Der verbliebene Erlös aus dem Verkauf verblieb im Betriebsvermögen, wurde in der Bilanz zum 31. Dezember 2008 auf dem Konto Erste Bank i.H.v. 39.436,98 € ausgewiesen und diente in den Folgejahren weiterhin der Eigenkapitalausstattung des Unternehmens, indem damit eine das Betriebsrisiko absichernde Lebensversicherung, Sparguthaben sowie Wertpapiere angeschafft wurden.

2. Die Bw. nahm am Wettbewerb für Innovation in Kleinunternehmen 2006 teil. Das eingereichte Projekt A, das sich mit der Entwicklung einer neuen Software zur Kunden Rückgewinnung bzw. zur Neukundengewinnung beschäftigte, wurde von der Stadt Wien finanziell unterstützt.

Die Gesamtkosten des Projektes belaufen sich auf 215.254,84 €.

Der zugesagte Förderungsbetrag beträgt 98.620 €.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den abgabenbehördlichen Bescheiden sowie den Erklärungen der Bw.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

1. Gewinn ist § 4 Abs. 1 EStG 1988 zufolge 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 (z.B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.

Der Steuerpflichtige muss gem. § 4 Abs. 2, 1. Satz EStG 1988 die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen.

Das Betriebsvermögen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist der Saldo zwischen Aktiva und Passiva, mit der Voraussetzung der vollständigen Erfassung und dessen richtiger Bewertung. Diese bezieht sich jeweils auf die einzelnen Wirtschaftsgüter (vgl. Jakom/*Marschner* EStG, 2012, § 4 Rz 64).

Zu unterscheiden ist die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen einerseits und zum Privatvermögen andererseits. In die Gewinnermittlung dürfen dementsprechend nur Erstere einbezogen werden, wobei sich der Umfang des Betriebsvermögens nach ausschließlich steuerlichen Vorschriften bemisst (vgl. VwGH vom 22.2.2007, 2006/14/0022).

Die Merkmale des Betriebsvermögens sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes an folgende Kriterien zu bemessen: Zweckbestimmung des

Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und der Verkehrsauffassung (vgl. VwGH vom 24.5.2007, 2006/15/0031).

Gem. § 4 EStG 1988 können Wirtschaftsgüter, die weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen darstellen, durch Unternehmer, die ihren Gewinn gem. § 5 EStG 1988 ermitteln, als Betriebsvermögen „gewidmet“ werden (= gewillkürtes Betriebsvermögen). Gewillkürtes Betriebsvermögen darf demnach nur bei § 5-Ermittlern gebildet werden (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2012, § 4 Rz 126).

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen. (vgl. VwGH vom 26.4.2004, 2001/15/0002; VwGH 20.2.1998, 96/15/0192).

Entscheidend bei der Wertung ist die Art der Nutzung (vgl. VwGH vom 10.4.1997, 94/15/0211).

Bei Vorliegen von notwendigem Betriebsvermögen besteht für den Unternehmer kein Wahlrecht, ein Wirtschaftsgut in das Betriebsvermögen aufzunehmen.

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 (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2012, § 4 Rz 81ff).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 15.9.1999, 94/13/0098, festhält, gehören Wertpapiere stets dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn steuerliche Vorschriften deren Erwerb ausdrücklich vorschreiben – beispielsweise für die Deckung von Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen – 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 Zusammenhang mit der begünstigten Besteuerung für nicht entnommene Gewinne angeschafft werden (vgl. Doralt, EStG, 11. Auflage, § 4 Tz 52). Dies ist unter Bedachtnahme der Zielsetzung des § 11a EStG 1988 – die Förderung der Eigenkapitalbindung – insbesondere dann zu bejahen, wenn Einlagen, die auf Dauer geeignet sind, die Liquidität eines Unternehmens zu sichern, Schutz vor Insolvenz zu geben und als Risikopolster dienen, vorliegen (vgl. UFS vom 28.7.2008, RV/1252-W/07).

Erst wenn die Widmung zum privaten Bereich nach außen hin klar dokumentiert ist, und zwar insbesondere durch die buchmäßige Behandlung (Erfassung als Privatentnahme) oder allenfalls durch die private Verwendung der Geldmittel, liegt Privatvermögen vor.

Im gegenständlichen Fall konnte die Bw. im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung an Hand der vorgelegten Bilanzen nachweisen, dass die Wertpapiere für die Besicherung der Bankgarantie erforderlich waren und der Erlös aus den abgestoßenen Wertpapieren weiterhin im Betriebsvermögen zwecks Besicherung der Bankgarantie verblieb. Da die Wertpapiere somit zur Sicherung der Liquidität des Unternehmens dienten, stellten sie – wie oben dargelegt – notwendiges Betriebsvermögen dar.

Im Hinblick darauf kann eine Erörterung über die Rechtzeitigkeit der Zurücknahme einer „Aufschuboption“ unterbleiben.

In diesem Punkt kann der Berufung somit vollinhaltlich stattgegeben werden.

2. Hinsichtlich des Berufungspunktes „Aktivierung von Personalkosten auf selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände“ erklärte die Bw. und die Vertreterin des Finanzamtes im Zuge der mündlichen Senatsverhandlung übereinstimmend, dass der von der vorherigen steuerlichen Vertretung vorgelegten Berechnung (berichtigt um die sich auf Grund der sofortabzugsfähigen Leasingraten ergebenden Adaptierungen) zugestimmt wird.

Dabei wird von der Summe der Projektkosten i.H.v. 215.254,84 € ausgegangen, die in sofort abzugsfähige und aktivierte aufgeteilt wurden. Diesem Verhältnis entsprechend wurde auch die Förderungszusage i.H.v. 98.620 € aufgeteilt.

Die Nutzungsdauer wurde mit 4 Jahren ab dem Streitjahr 2008 (AfA 10.229,07 €) festgelegt. Der von der Betriebsprüfung im Bp-Bericht noch aktivierte Leasing-Aufwand i.H.v. 9.093,60 €, wird, da es sich um einen Operating-Leasing-Vertrag handelt, sofort als Aufwand berücksichtigt. Dementsprechend ergibt sich folgende Berechnung:

Projektkosten:	gesamt	Anteil	2007	2008	2009	AfA 2007	AfA 2008
sofort als Aufwand berücksichtigt	16.386,12	7,61%	9.096,19	7.289,93			
Personalkosten (sofort absetzbar)	56.120,54	26,07%	20.463,94	23.990,05	11.666,55		
Aktivierungen (Fremdbezug)	142.748,18	66,32%	38.724,17	50.582,50	53.441,51		
abgerechnete Projektkosten	215.254,84	100,00%	68.284,30	81.862,48	65.108,06		
			31,72%	38,03%	30,25%		
Förderung:	gesamt		2007	2008	2009	Aufl. 2007	Aufl. 2008
Zlg.	49.310,00						
weitere Zusage	49.310,00						
	98.620,00						
Gegenverrechnung			40,769%	43,141%	16,090%		
mit sofort abzugsfähigen mit Aktivierungen (Fremdbezug)	33.219,26	33,68%	13.543,11	14.331,07	5.345,08		
	65.400,74	66,32%	17.741,66	23.174,61	24.484,47	0,00	10.229,07
	98.620,00	100,00%	31.284,77	37.505,67	29.829,56		
			31,72%	38,03%	30,25%		
2007	*2007*		*2008*	*2008*			
7.133,37	5.200,00		157,50	582,50			
1.962,82	524,17		64,08	15.000,00			
	33.000,00		108,12	15.000,00			
			5.000,00	15.000,00			
			1.960,23	5.000,00			
9.096,19	38.724,17		7.289,93	50.582,50			

Die Gegenverrechnung der sofort abzugsfähigen Aufwendungen mit der Förderung führt dazu, dass die diesbezüglich ermittelten Beträge i.H.v. 13.543,11 € (2007) und 14.331,07 € (2008) dem von der Bw. ermittelten Gewinn hinzugerechnet werden müssen, da im Rahmen der Gewinnermittlung sämtliche Aufwendungen als Betriebsausgaben berücksichtigt wurden. Soweit eine Gegenverrechnung mit aktivierungspflichtigen Aufwendungen erfolgt, wird im Sinne der Ausführungen der Bw. davon ausgegangen, dass die vierjährige Nutzungsdauer 2008 beginnt, weshalb ein Viertel der zur Gegenverrechnung gelangenden Anschaffungskosten der Jahre 2007 (17.741,66 €) und 2008 (23.174,61 €) von insgesamt 40.916,37 € und damit ein Betrag von 10.229,07 € dem Gewinn des Jahres 2008 hinzuzurechnen ist, weil im Rahmen der von der Bw. vorgenommenen Gewinnermittlung die Absetzung für Abnutzung von den nicht um die Förderung gekürzten Anschaffungskosten berechnet wurde.

Da die Nutzung der Wirtschaftsgüter lt. Bw. erst 2008 begann, sind die bereits 2007 geltend gemachten AfA-Beträge der Anschaffungskosten für das Wirtschaftsgut „HS-30 Hybrid Switch“ von 5.200 € und für das Wirtschaftsgut „PC Intelcore2duo“ von 524,17 € i.H.v. 1.300 € und 174,72 € dem Gewinn des Jahres 2007 hinzuzurechnen.

Im Hinblick auf eine vierjährige Nutzungsdauer waren die für die Wirtschaftsgüter „PC Intelcore2duo“ und „Notebook“ unter Berücksichtigung einer dreijährigen Nutzungsdauer angesetzten AfA-Beträge um 24,27 € und 43,68 € zu kürzen, was ebenfalls zu einer Gewinnerhöhung in diesem Ausmaß führt.

Die Ermittlung des Gewinnes aus Gewerbebetrieb hat daher folgendermaßen zu erfolgen:

	2007	2008
	lt. BE	lt. BE
Gewinn lt. Erkl.	47.721,98	38.392,54
Rückstellung - Zurechnung		48.000,00
Förderung Auflösung Bewertungs- reserve lt. obiger Tab.		10.229,07
sofort abzugsfähige Kosten lt. obiger Tab.	13.543,11	14.331,07
lt. Anlagenverzeichnis	1.300,00	24,27
lt. Anlagenverzeichnis	174,72	43,68
Wertpapiere – Abwertung	-	-
Wertpapiere - Verlust	-	-
Wertpapiere - Erlöse	-	-
= Einkünfte aus GW	62.739,81 (vorher lt. Bp 72.735,31)	111.020,63 (vorher lt. Bp 161.501,84)

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 24. Oktober 2012