



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0192-K/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder OR Mag. Ingrid Freistück-Prodinger, Dir. Heinrich Jäger und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung der Q-OHG, 9...St.M., S 113, vertreten durch Dr.D.B., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 9...V, H 19, vom 11. Jänner 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Villach, vertreten durch Dr. Veit Jonach, vom 13. Dezember 2001 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2000 nach der am 11. Oktober 2004 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Gleichzeitig wird der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Einkünfte betragen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S	7,368.056,00
	€	535.457,51
davon entfallen auf		
Dkfm.H.M.	S	5,526.042,00
	€	401.593,13
R.M.	S	1,842.014,00
	€	133.864,38

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine OHG, die laut ihrem Schreiben an das Finanzamt vom 20. Jänner 1999 den Handel mit Ferienhäusern und Einrichtungen samt Zubehör betreibt und geplant habe, "in den nächsten zwei Jahren Feriendörfer zu errichten bzw. Einrichtungen zu liefern", ermittelte ihren Gewinn gemäß § 5 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988. Am 5. Dezember 2001 brachte sie die Steuererklärungen für 2000 beim Finanzamt ein, in denen sie einen Gewinn von S 6,368.910,00 auswies. Im in der bezughabenden Bilanz ausgewiesenen Betriebsvermögen waren keine Wertpapiere enthalten.

Am 13. Dezember 2001 veranlagte das Finanzamt den Feststellungsbescheid 2000 erklärungsgemäß.

Die Bw. brachte am 11. Jänner 2002 eine Berufung gegen den Feststellungsbescheid 2000 ein.

Am 11. Feber 2002 legte sie eine berichtigte Erklärung vor, in der sie den Gewinn iHv S 5,741.714,00 auswies. Laut beigelegter Bilanz sind in dem berichtigten Betriebsergebnis erstmals Verluste aus der Veräußerung von Wertpapieren, Kursverluste sowie Spesen des Geldverkehrs iZm den Wertpapieren enthalten. Im Umlaufvermögen sind zum 31. Dezember 2000 erstmals Wertpapiere iHv S 2,909.808,00 ausgewiesen. Die Bw. habe beim Abschluss das Wertpapierkonto irrtümlich dem Kapitalkonto und nicht dem Umlaufvermögen zugeordnet.

Am 21. Feber 2002 langte eine weitere berichtigte Erklärung ein, in der die Bw. eine im gegenständlichen Verfahren unstrittige weitere Berichtigung vornahm und den Gewinn mit S 5,840.088,00 bezifferte.

In dem im Anschluss an eine ua. das Jahr 2000 umfassende abgabenbehördliche Überprüfung erstellten Bericht hielt der Prüfer fest, dass die Bw. Wertpapieranschaffungen im Unternehmen in der ursprünglichen Bilanz 2000 nicht der betrieblichen Sphäre zugeordnet und in der Kontenklasse 9 verbucht habe. Den Saldo auf dem Konto 902, "An- und Verkauf Wertpapiere" (Gegenkonto Bank) habe die Bw. bei der Bilanzerstellung gegen das Kapitalkonto 920 abgeschlossen. Erst in einer berichtigten Abgabenerklärung habe die Bw. die Wertpapiere als Betriebsvermögen deklariert und mit dem niedrigeren Teilwert bewertet. Die Wertpapiere seien beim gegenständlichen Unternehmen kein notwendiges Betriebsvermögen. Die für die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen erforderliche eindeutige Willensentscheidung, dokumentiert durch die eindeutige zeitfolgerichtige buchhalterische Zuordnung der Wertpapiere zum Betriebsvermögen, verbunden mit einer entsprechenden Offenlegung in der Bilanz, habe die Bw. nicht vorgenommen. Sie habe die Wertpapiere der privaten Ebene der Gesellschafter zugeordnet und erst in einer berichtigten Bilanz als Betriebsvermögen reklamiert. Dies sei keine Bilanzberichtigung, da die Nichtzuordnung zum Betriebsvermögen nicht als unrichtig bezeichnet werden könne. Die zur

Bilanzänderung notwendige Zustimmung des Finanzamtes werde mangels wirtschaftlicher Begründung nicht erteilt, vielmehr sollten lediglich Verluste im Zusammenhang mit Wertpapieren aus der privaten Sphäre der Gesellschafter zwecks steuerlicher Verwertbarkeit in die Sphäre der Gesellschaft verschoben werden. Die Gesellschaft sei dadurch nicht gestärkt, sondern belastet worden.

Der Prüfer versagte den Verlusten aus der Veräußerung von Wertpapieren iHv S 210.945,00, Kursverlusten iHv S 222.586,00 sowie Spesen des Geldverkehrs iHv S 95.289,00 den Abzug.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ eine entsprechende Berufungsvorentscheidung, in der es unter Berücksichtigung der weiteren unstrittigen Feststellungen den Gewinn iHv S 7,368.056,00 festsetzte.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag nannte die Bw. als wirtschaftlichen Grund eine in der Türkei geplante Investition in ein Krankenhaus. Zu diesem Zwecke seien die Wertpapiere in das gewillkürte Betriebsvermögen aufgenommen und als "Quasi-Kassageld" bereitgestellt worden. Die diesbezüglich vorhandene Studie habe die Abgabenbehörde in der Beurteilung nicht gewürdigt. Es sei keine Bilanzänderung vorgenommen worden, da die Beträge auf ein Rückfragekonto (richtig in der Klasse 9, in der auch – richtigerweise – die Kapitalkonten gebucht würden) gebucht worden seien. In der ersten abgegebenen Bilanz habe die Bw. die Auflösung dieses Kontos übersehen, dies sei in der zweiten Bilanz gemacht worden. Es handle sich hier um eine Berichtigung, da das Rückfragekonto aufzulösen gewesen sei. Dass aus dieser Position ein Verlust entstehen würde, sei zum damaligen Zeitpunkt völlig neu gewesen, kurz davor seien die Kurse noch gewaltig gestiegen. Unrichtig sei, dass die Gesellschaft durch die Behandlung der Wertpapiere als gewillkürtes Betriebsvermögen belastet worden sei, da das Kapital auch durch die Behandlung der Wertpapiere als Privatvermögen belastet worden wäre. Kursverluste wären in beiden Fällen zu berücksichtigen und das Kapitalkonto in beiden Fällen gleich hoch gewesen.

In seiner Stellungnahme hielt der Prüfer den Ausführungen der Bw. entgegen, dass eine Übersetzung ins Deutsche des türkisch abgefassten Schriftstückes weder im Zuge der Betriebsprüfung noch anlässlich der Einbringung eines Rechtsmittels beigebracht worden sei, eine Würdigung sei bis dato schon aus sprachlichen Gründen unmöglich gewesen. Nicht nachvollziehbar sei, inwiefern für die geplante Investition als "Quasi-Kassageld" ausgerechnet Wertpapiere bereit gestellt werden sollten, da neben Risiken der Kursentwicklung von Wertpapieren auch deren rasche Veräußerung – um Bargeld für die Investition zu haben – nicht gewährleistet sein müsse.

In Bezug auf die wirtschaftliche Begründung bestehe ein Widerspruch zwischen der Behauptung, die Wertpapier seien für eine Millioneninvestition erworben und bereit gestellt worden, und der gleichzeitigen Behauptung, das Konto, auf dem die Wertpapiere verbucht worden seien, sei lediglich ein Evidenzkonto gewesen, dessen Auflösung man vergessen

habe. Es habe sich nicht um eine einzige Buchung gehandelt, deren richtige Zuordnung vergessen worden wäre, sondern insgesamt um zwölf Buchungen von Mai bis Oktober 2000. Dass die mit der Buchführung betraute Person bei derart hohen Beträgen die Art der Verbuchung nicht hinterfragt, sondern nach eigenem Gutdünken festgelegt haben sollte, sei unglaublich. Es sei keineswegs auf die Auflösung einer derartigen Buchung vergessen worden. Das Buchhaltungskonto des Jahres 2000 sei konkret mit "An- und Verkauf Wertpapiere", Konto Nr. "902" geführt. Evidenzkonten würden üblicherweise als "Evidenzkonto" oder "Rückfragekonto" bezeichnet. Der Saldo des Kontos 902 sei per 31. Dezember 2000 definitiv auf das "Verrechnungskonto Dkfm.H.M. Privatentnahmen" umgebucht worden, welches in der Bilanz 2000 als "variables Kapitalkonto" ausgewiesen sei. Folglich sei die Behauptung erwiesenermaßen unrichtig, dass die Auflösung eines Evidenzkontos übersehen worden sei.

Die gegenständlichen Verluste würden sich bei Annahme von gewillkürtem Betriebsvermögen bei der Gesellschaft vermögensmäßig und auch steuerlich auswirken, Verluste der Gesellschaft würden die Gewinnanteile der Gesellschafter vermindern. Im Falle der Zuordnung zum Privatvermögen der Gesellschafter wäre dies nicht der Fall, da die Gesellschaft ihrerseits eine Forderung gegenüber dem Gesellschafter hätte (siehe ursprüngliche Bilanz 2000). Dass das Kapitalkonto von Dkfm.H.M. bei Erfassung der Wertpapiere als Betriebsvermögen oder als Privatvermögen nicht gleich groß sei, gehe schon aus der Gegenüberstellung von der ersten Bilanz 2000 und der berichtigten Bilanz hervor.

Im weiteren Verfahren langte eine deutsche Übersetzung der Studie der D. KRANKENHAUS MANAGEMENT GMBH mit dem Titel "Privatklinik und Rehabilitationszentrum C-I" ein.

Anlässlich der Besprechung vom 31. März 2004 gab der steuerliche Vertreter der Bw. bekannt, dass die Salden der Konten 902 und 920 ohne Beleg in der ersten Bilanz zusammengefasst und auf das Kapitalkonto gebucht worden seien. Das Privatkonto habe mit dem Wertpapierkonto nichts zu tun. Die Wertpapiere seien über die Bank gekauft worden.

Das Konto 902 sei unrichtigerweise dem Kapitalkonto und nicht dem Umlaufvermögen zugeordnet worden. Der Fehler sei bei seinem Angestellten R.K. gelegen, der wegen schlechter Leistungen nicht mehr in der Kanzlei sei. Bei der Bw. sei Dkfm.H.M. entscheidungsbefugt gewesen. Eine Bilanzbesprechung sei bei der ersten Bilanz nicht abgehalten worden, weil Dkfm.H.M. kurz zuvor einen Schlaganfall erlitten habe. Auf dem Bankkonto der Bw. sei viel Geld aus Honoraren vorhanden gewesen. Ein Teil sei auf Wertpapiere umgebucht, der Rest entnommen worden. Dkfm.H.M. habe die Entscheidung getroffen, Wertpapiere zu kaufen, um im Vergleich zu Bank- oder Girogeld bessere Zinsen zu bekommen und während der "Parkzeit" mehr zu verdienen. Zum Zeitpunkt des Kaufes seien die Wertpapiere gut im Kurs gewesen, danach seien sie gefallen. Am Privatkonto seien Entnahmen übrig geblieben. Zum türkischen Vorhaben gab er an, dass die Bw. sich an

Krankenhäuser beteilige, diese baue oder saniere. In I hätte eine Klinik gebaut werden sollen, für diese Mitwirkung bzw. Beteiligung sei das Geld "reserviert" gewesen. Dkfm.H.M. und sein Sohn Mag.H.M. seien dreimal in I gewesen, Kosten seien keine angefallen, da die T-Holding die beiden Herren jedes Mal eingeladen hätte. Die ursprünglich sehr erfolg versprechenden Gespräche seien an der Quote gescheitert, es hätte aber auch eine Rolle gespielt, dass das bereit gestellte Geld inzwischen weniger Wert geworden sei. Eine der Reisen sei im Spätherbst 1999, zwei Reisen im Frühjahr 2000 gewesen, zum endgültigen Aus des Projektes sei es mit Beginn des Jahres 2001 gekommen.

Die Bw. legte die Schreiben vom 19. Feber 1998 und vom 9. Juni 1998 der D. an die T-Holding vor, in einem ist Mag.H.M. als "Verfasser" ausgewiesen, des Weiteren ein Schreiben vom 8. April 1998 mit angeschlossenem Fragenkatalog von Mag.H.M. an die Österreichische Botschaft in I.

In der Niederschrift vom 29. Juni 2004 gab R.K. an, vom 3. September 2001 bis zum 31. Juli 2002 in der Kanzlei von Dr.B. beschäftigt und Sachbearbeiter der Bw. gewesen zu sein. Die Buchhaltung der Bw. sei ins Haus geliefert worden, R.K. habe dann die Bilanzen – auch jene für 2000 - erstellt. Dkfm.H.M. habe alles mit Dr.B. besprochen, R.K. sei nur der "Erfüllungsgehilfe" gewesen. Dkfm.H.M. habe ihm gelegentlich Post oder diverse Unterlagen vorbeigebracht, besprochen habe er mit ihm jedoch nichts. Üblicherweise habe er keine Bilanzbesprechungen alleine abgehalten, er sei nur in Einzelfällen beigezogen worden. Die laufende Verbuchung der An- und Verkäufe der Wertpapiere habe Fr.B. gemacht, die keine Angestellte des Dr.B. sei. Auf die Frage, ob er vom Ansprechpartner der Bw. bzw. allenfalls von seinem Vorgesetzten Anweisungen bekommen habe, wie diese Wertpapiere - "privat" oder "betrieblich" - behandelt werden sollten, gab er an, dass die Wertpapiere ebenso wie das Privatkonto in der 9er-Klasse gewesen seien, weshalb er alles ins Kapital gegeben habe. Bis zur Abgabe der ersten Bilanz für 2000 habe er weder vom Ansprechpartner der Bw. noch von seinem Vorgesetzten Dr.B. eine Anweisung hinsichtlich der Behandlung der Wertpapiere bekommen. Die Abschlussbuchung betreffend die Wertpapiere habe er eigenmächtig und ohne Rücksprache mit dem bei der Bw. Verantwortlichen durchgeführt, Dr.B. habe die Bilanz kontrolliert und freigegeben. Bezüglich der Erstellung der Bilanz habe es mit R.K. keine Besprechung gegeben.

Bis zur "ersten" Bilanz habe R.K. keinen Hinweis bekommen, dass die Wertpapiere als "Quasi-Kassageld" für ein in der Türkei geplantes Bauvorhaben, und zwar den Bau einer Klinik in I dienen sollten. Die erste Bilanz sei dann abgegeben worden. Einige Zeit später sei Dr.B. zu ihm gekommen, und habe ihm gesagt, dass eine Bilanzberichtigung durchzuführen sei, die Behandlung der Wertpapiere als privat sei falsch bilanziert worden, die Wertpapiere sollten schon bei der ersten Bilanz ins Umlaufvermögen kommen. Nähere Informationen, wie zB, dass die Wertpapiere als Kassageld für ein Bauvorhaben in I dienen sollten, habe er nicht

bekommen. Einen Schriftwechsel betreffend die Errichtung eines Krankenhauses in I habe er weder bei der ersten noch bei der zweiten Bilanzerstellung, sondern nur jetzt bei der Durchsicht des Aktes in der Kanzlei von Dr.B. gesehen. Er habe keine Bilanzbesprechung betreffend die Bilanz 2000 abgehalten und sei auch keiner Besprechung von Dr.B. beigezogen worden.

Wenn R.K. eine Bilanz erstellte, sei diese Dr.B. vorgelegt worden. Sei etwas falsch gewesen, habe er die Anweisung bekommen, diese zu korrigieren. Sonst sei die Bilanz von Dr.B. unterschrieben und freigegeben worden. Die erste Bilanz und die erste Berichtigung sei von Dr.B. ohne Beanstandung unterschrieben und dann abgegeben worden. In der Folge habe R.K. einen Fehler in der ersten Berichtigung entdeckt und daraufhin eine zweite Berichtigung gemacht.

Die "Fehlbuchung" betreffend die Wertpapiere habe Dr.B. entdeckt und dieser habe ihn – so glaube er – nach Weihnachten daraufhin angesprochen. Im Zeitpunkt der Entdeckung der "Fehlbuchung" hätte es für R.K. keine dienstrechtlichen Konsequenzen gegeben, da er in der ersten Bilanz keinen Fehler gemacht habe.

Den Ausführungen in der Niederschrift hielt die Bw. nichts entgegen.

Anlässlich des Telefonates vom 26. Juli 2004 führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass sich Dkfm.H.M. wiederholt – direkt oder auch mittelbar über zB KGs – an Unternehmen beteiligt habe. Er verwende das Geld für neue Beteiligungen. In I sollte vorerst eine Beteiligung an der Errichterfirma des Spitals eingegangen werden, damit die Bw. später als Betreiber genommen werde. Der Fehler, den R.K. gemacht habe, sei ihm - dem steuerlichen Vertreter - zuzurechnen.

Auf die Frage warum die Wertpapiere auf ein Evidenzkonto gebucht worden sein sollten, gab der steuerliche Vertreter an, man tue dies, wenn man fragen soll und nicht klar sei, wie die Buchung zu erfolgen habe. Fr.B. habe die Buchungen auf einem eigenen Evidenzkonto gebucht, weil sie nicht gewusst habe, auf welches Konto die Wertpapiere gehören würden. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters seien die Wertpapiere notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen, jedenfalls nicht notwendiges Privatvermögen. Als Grund für die Behandlung als notwendiges Betriebsvermögen könne der Wille des Unternehmers eine Beteiligung mit Geld einzugehen angesehen werden, über Anraten habe Dkfm.H.M. bei der Bank die Wertpapiere erworben und sei dann "eingefahren". Zur Frage der Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen gab der steuerliche Vertreter an, dass die Buchung auf dem Evidenzkonto nicht von Belang sei, weil es Umbuchungen gebe. Man könne jederzeit Geld von einem Bankkonto auf ein zweites Bankkonto verbuchen. Fr.B. habe mit der Buchung auf dem "Evidenzkonto" die Wertpapiere "in die Bücher aufgenommen". Die "Widmung" als Betriebsvermögen sei schon im Zeitpunkt der Buchung als Honorar erfolgt, zu diesem

Zeitpunkt sei das Geld Betriebsvermögen gewesen, mit dem Erwerb der Wertpapiere sei es nur zu einem "Aktivtausch" gekommen.

Im Telefonat vom 9. August 2004 führte der steuerliche Vertreter auf die Frage, warum von dem relativ hohen Honorareinnahmen Dkfm.H.M. im Jahr 2000 das risikoarme Bargeld entnommen habe, jedoch gerade die verlustbringenden Wertpapiere weiterhin Betriebsvermögen bleiben sollten, als Begründung die bessere Verzinsung von Wertpapieren an.

Zur Frage, was an Geld vorhanden sei, teilte er im Schreiben vom 16. August 2004 mit, dass im Jahr 2000 der Gewinn laut Gewinn- und Verlustrechnung iHv S 5,840.000,00 zuzüglich unbarer Aufwendungen, und zwar Ausbuchung Lager iHv 2,953.000,00, Ausbuchung Buchwert Wertpapiere, iHv S 1,573.000,00 und Ausbuchung Buchwert Halbfertige zum 1. 1. iHv S 450.000,00, zusammen somit S 10,816.000,00 zur Verfügung gestanden seien, hinzu kämen noch ein Geldeingang einer sonstigen Forderung iHv S 104.000,00 aus dem kurzfristigen Finanzierungsbereich sowie eine Krediterhöhung iHv S 386.000,00. Im Jahr 2000 seien daher S 11,306.000,00 zur Verfügung gestanden, von denen S 5,972.000,00 bar entnommen, S 4,705.000,00 für den Ankauf von Wertpapieren und S 643.000,00 für Kreditrückzahlung verwendet worden seien.

In der am 11. Oktober 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte Dr.B. ergänzend aus, dass Fr.B. die Wertpapiere nicht auf das Privatvermögen gebucht habe. R.K. habe alle Konten der Klasse 9 zusammen in einer Summe eröffnet und in die EDV übernommen, dh. er habe alle Konten der Klasse 9, die mit der Hand gebucht worden seien, zusammen gefasst und in die EDV nur mehr auf ein Konto übernommen. Eine Umbuchung von 902 auf 920 sei daher nie erfolgt, R.K. habe sogleich die Eröffnung auf das Kapitalkonto vorgenommen.

Die zwölf Buchungsvorgänge von Mai bis Oktober seien insoweit zu relativieren, als nur rd. die Hälfte der Buchungen zu zählen sei, bei den übrigen hätte es sich um Stornobuchungen gehandelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 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 (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). ...

Der Steuerpflichtige muss gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Andere nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.

Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen. § 4 Abs. 1 letzter Satz ist jedoch nicht anzuwenden. Beteiligt sich ein Gesellschafter als Mitunternehmer am Betrieb eines protokollierten Gewerbetreibenden, so gilt auch diese Gesellschaft als protokollierter Gewerbetreibender.

Gemäß § 5 Abs. 2 EStG 1988 ist Abs. 1 auf eingetragene Erwerbsgesellschaften nur anzuwenden, wenn eine Verpflichtung zur Buchführung nach § 125 BAO besteht.

Im gegenständlichen Fall ist die Frage strittig,

- ob die Wertpapiere notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen oder aber notwendiges Privatvermögen sind bzw.
- ob ein Anwendungsfall einer Bilanzberichtigung oder einer Bilanzänderung gegeben ist.

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen. Maßgebend für die Zuordnung sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung. Momente, wie zB der Anschaffungsgrund, sind für die Qualifikation nicht entscheidend. Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen erfordert eine Funktionszuweisung; daran fehlt es, wenn der Einsatz im Betrieb als möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist. Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Privatvermögen oder Betriebsvermögen ist die Art der Nutzung ausschlaggebend, eine betrieblich genutzte Liegenschaft ist daher auch dann Betriebsvermögen, wenn sie nicht in die Bilanz aufgenommen worden ist (vgl. Doralt, EStG 1988, Kommentar, Band I, Tz. 45 f. zu § 4 EStG 1988 und die dort zitierte Judikatur).

Wertpapiere können notwendiges Betriebsvermögen sein, zB Umlaufvermögen eines Wertpapierhändlers oder zur Deckung von Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen nach § 14 EStG 1988. Kein notwendiges Betriebsvermögen sind zB Wertpapiere, die nicht aus Betriebsmitteln angeschafft wurden bzw. nicht unmittelbar für Zwecke des Betriebes

eingesetzt werden, sie können allenfalls gewillkürtes Betriebsvermögen sein (vgl. Doralt, EStG 1988, Kommentar, Tz. 52 und 53 zu § 4 EStG 1988, "Wertpapiere").

Gewillkürtes Betriebsvermögen sind Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Privatvermögen noch zum notwendigen Betriebsvermögen gehören und die der Steuerpflichtige zum gewillkürten Betriebsvermögen erklärt hat. Wird ein Wirtschaftsgut zum gewillkürten Betriebsvermögen erklärt, ist es in der Folge nicht anders zu behandeln als notwendiges Betriebsvermögen.

Die Widmung zum Betriebsvermögen wird regelmäßig durch Aufnahme in die Bücher dokumentiert, ebenso durch Belassen in den Büchern, wenn ein bisher notwendiges Betriebsvermögen nicht mehr betrieblich, aber auch nicht privat genutzt wird. Ein Irrtum wird nur dann zu einem anderen Ergebnis führen, wenn er etwa offenkundig war, zB die Mieteinkünfte wurden gleichzeitig als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt (vgl. Doralt, Kommentar, EStG, Tz. 58 ff. zu § 4 EStG 1988). Bei gewillkürtem Betriebsvermögen handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die ihrer Beschaffenheit nach denkbar als Privatvermögen wie auch als Betriebsvermögen angesehen werden können. Ob ein Wirtschaftsgut als gewillkürtes Betriebsvermögen anzusehen ist oder nicht, liegt in der Entscheidung des Steuerpflichtigen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 13. 6. 1989, 86/14/0129).

Beide Parteien gehen davon aus, dass es sich bei den Wertpapieren – anders als zB bei typischen Betriebsmitteln - um Wirtschaftsgüter handelt, die ihrer Beschaffenheit nach sowohl eine Nutzung als Betriebsvermögen als auch als Privatvermögen zulassen. Man kann von ihnen nicht sagen, dass sie einzig und allein objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt wären.

Während die Bw. behauptet, die Wertpapiere seien notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen, sie hätten - weil zinsbringender – quasi als "Kassageld" für ein in I geplantes Vorhaben gedient und seien irrtümlich gegen das Kapitalkonto gebucht worden, qualifizierte sie das Finanzamt als notwendiges Privatvermögen. Die Bw. habe sich durch die nachträgliche Einbuchung der Wertpapiere bis dahin nicht erkannte Steuervorteile verschaffen wollen.

Betrachtet man die Abläufe im gegenständlichen Verfahren, so hat die Bw. in den am 5. Dezember 2001 beim Finanzamt eingereichten Steuererklärungen keine Wertpapiere als (Umlauf)Vermögen ausgewiesen. Die laufenden (händischen) Buchungen der Wertpapiertransaktionen erfolgten auf dem Konto 902, "An- und Verkauf Wertpapiere" (Gegenkonto Bank). Bei der Bilanzerstellung wurde der Saldo des Kontos 902 zusammen mit den Salden der anderen Konten der Klasse 9 gesammelt auf das Kapitalkonto gebucht. Diesbezüglich gab es weder zuvor, noch bei Bilanzerstellung von Dkfm.H.M. irgendwelche Instruktionen. Die so gefertigte "Urbilanz" wurde unterschrieben und somit "freigegeben".

Was die geplante Investition in I anlangt, so sind bei der Bw. auch in den Vorjahren keine damit in Zusammenhang stehende Betriebsausgaben angefallen. Als Nachweis für die behauptete Beteiligung legte die Bw. lediglich erst im weiteren Berufungsverfahren die deutsche Übersetzung der Studie der D. vor. Aus dieser einzigen, nicht datierten Unterlage ist nichts zu entnehmen, was auf die Bw. hinweisen bzw. für ihre behauptete beabsichtigte Beteiligung sprechen und ihr Vorbringen untermauern würde, dass sie für diese Beteiligung entsprechendes Geld (in Form der Wertpapiere) benötigt hätte. Es gab auch sonst keine Nachweise, wann die Beteiligung in welcher Form geplant sein sollte. Die Zeitangaben über die behaupteten Reisen des Dkfm.H.M. und seines Sohnes sowie über das endgültige Aus des Vorhabens sind durch keinerlei Unterlagen dokumentiert. Der aus dem Jahr 1998 vorgelegte Schriftwechsel ist nicht jener der Bw. und lässt auch keinen Hinweis auf die diversen Berufungsvorbringen erkennen.

Der von der Bw. wiederholt ins Treffen geführten besseren Verzinsung der Wertpapiere ist das gegenüber sonstigen Sparformen bedeutend höhere Risiko und die möglicherweise auch weitaus schwierigere bzw. verlustbringendere Verwertbarkeit entgegenzuhalten.

Zumal weder die beabsichtigte Beteiligung sowie die Notwendigkeit eines "Quasi-Kassageldes" (in Form der Wertpapiere), noch der zeitliche Zusammenhang zwischen der Beteiligung und der Anschaffung der Wertpapiere nachgewiesen ist, können die Wertpapiere dem Grunde nach nicht als notwendiges Betriebsvermögen angesehen werden. Beim Unternehmen der Bw., die als Geschäftsgegenstand den Handel mit Ferienhäusern und Einrichtungen angegeben hat, ist nicht davon auszugehen, dass die Wertpapiere schon nach der Verkehrsauffassung notwendiges Betriebsvermögen wären. Auch ist der Unternehmensgegenstand ein ganz anderer als die in Rede stehende Beteiligung an der Errichtung bzw. an dem Betreiben des geplanten Krankenhauses.

Die Bw. konnte angesichts der vorliegenden Kurs- und Veräußerungsverluste eine (dem Betrieb förderliche) "Funktion" der Wertpapiere (vgl. VwGH vom 12. Dezember 1995, 94/14/0091) nicht dartun, daran vermag auch das bloß allgemein gehaltene Vorbringen einer theoretisch möglichen höheren Verzinsung nichts zu ändern. Bei der gegebenen Sachlage konnte der Senat nicht zur Ansicht gelangen, dass die Wertpapiere notwendiges Betriebsvermögen gewesen wären.

Die Behandlung von Wertpapieren als gewillkürtes Betriebsvermögen erfordert die "Aufnahme in die Bücher", zudem muss die entsprechende Buchung zeitfolgerichtig als laufender Geschäftsvorfall erfolgen (vgl. VwGH vom 21. 11. 1995, 92/14/0152). Die Bw. nahm zum einen die Widmung als gewillkürtes Betriebsvermögen mit der Verbuchung als Honorareinnahme an. Zu diesem Zeitpunkt bestand aber an der Qualifikation des zugeflossenen Bargeldes als Betriebsvermögen kein Zweifel. Erst der nachfolgende Ankauf der Wertpapiere lässt nun die Frage der "Widmung" aufkommen.

Diesbezüglich vertritt die Bw. die Ansicht, die Wertpapiere mit der Buchung auf dem Konto 902, "An- und Verkauf Wertpapiere", "in die Bücher aufgenommen" zu haben. Nach Ansicht des Senates ist hiedurch aber eine "Aufnahme in die Bücher" iS einer Zuweisung als gewillkürtes Betriebsvermögen noch nicht geschehen. Hiezu hätte es einer laufenden, zeitfolgerichtigen Verbuchung als Geschäftsvorfall, also der laufenden Buchung der Wertpapiere als (Umlauf)Vermögen, bedurft.

Nach Übernahme der laufenden händischen Buchhaltung wurde – zusammen mit allen anderen Konten der Klasse 9 – der Saldo des Kontos 902, "An- und Verkauf Wertpapiere", in der EDV auf das Kapitalkonto "eröffnet", in der "Urbilanz" waren für Dkfm.H.M. S 10,924.587,00 an Privatentnahmen ausgewiesen. Dem Einwand, es sei das Konto 902 irrtümlich "nicht aufgelöst" worden, kann somit nicht gefolgt werden. Diese Buchung blieb unbeanstandet, und wurde die entsprechende Bilanz "freigegeben". Letztlich wurden die Wertpapiere durch das – wie es der steuerliche Vertreter nannte - "falsche Eröffnen auf dem Kapitalkonto" faktisch als Privatvermögen deklariert. Bis dahin befanden sie sich in einer Art buchmäßigen Schwebezustand. Bei der gegebenen Sachlage sind die Wertpapiere nach Ansicht des Senates keinesfalls als gewillkürtes Betriebsvermögen der Bw. anzusehen.

In der am 11. Feber 2001 beim Finanzamt eingereichten berichtigten Bilanz waren an Privatentnahmen des Dkfm.H.M. S 7,485.957,00 und Wertpapiere des Umlaufvermögens iHv mit S 2,909.808,00 ausgewiesen. Aus diesen Zahlen ist schon zu ersehen, dass die jeweilige Behandlung der Wertpapiere entgegen der Ansicht der Bw. sehr wohl unterschiedliche steuerliche Konsequenzen nach sich zieht. Dass die Gesellschaft in beiden Fällen gleich behandelt wäre, ist unrichtig, denn – wie das Finanzamt zutreffend ausführt – die Gesellschaft hat im Falle der Qualifikation der Wertpapiere als notwendiges Privatvermögen gegen den Bw. eine Forderung und die Kurs- und Veräußerungsverluste nicht zu tragen.

Im gegenständlichen Fall ist keine Bilanzberichtigung gegeben, weil die Bw. nicht anders bilanziert hat, als sie hätte bilanzieren müssen, die Bilanz ist also nicht unrichtig. Von einem Fehlen eines Bilanzansatzes – den Wertpapieren als Umlaufvermögen – kann hier nicht gesprochen werden.

Es könnte daher allenfalls eine Bilanzänderung zum Tragen kommen. Eine solche ist nach Einreichung der Bilanz beim Finanzamt nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet ist und das Finanzamt zustimmt. Bei der Bilanzberichtigung wird ein falscher Bilanzansatz berichtigt; bei der Bilanzänderung will der Steuerpflichtige einen zulässigen Bilanzansatz durch einen anderen ebenfalls zulässigen Bilanzansatz ersetzen, er will also ein Bilanzierungswahlrecht neu ausüben (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 155 ff. und Tz. 178 zu § 4 EStG 1988).

Auch wenn diesen Ausführungen folgend eine Bilanzänderung zu bejahen wäre, ist einer solchen die Zustimmung zu versagen, weil sie nicht wirtschaftlich begründet ist, denn

wirtschaftlich begründet ist eine Bilanzänderung insbesondere dann nicht, wenn sie bloß zur Erlangung zunächst nicht erkannter steuerlicher Vorteile oder zum Ausgleich steuerlicher Nachteile dient, weil ein steuerlich günstiges Wahlrecht irrtümlich nicht in Anspruch genommen wurde, oder erst nach Einreichung der Steuererklärung Steuernachteile erblickt wurden (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 183 zu § 4 EStG 1988).

Die Bw. hat die behauptete Beteiligung bzw. die Erforderlichkeit eines entsprechenden "Kassa-Geldes" durch keine hiefür sprechenden Unterlagen belegt. Ihr werden erst nach Einreichen der Bilanz die bis dahin nicht erkannten Steuervorteile, nämlich die Verwertbarkeit von Kurs- und Veräußerungsverlusten, bewusst geworden sein. Da Wertpapiere sowohl eine positive und negative Entwicklung einnehmen können, eröffnete die Buchung auf dem "Evidenzkonto" 902 die Möglichkeit, die Kursentwicklung abzuwarten und sodann die endgültige Zuordnung vorzunehmen. Die Argumentation der Bw., dass Wertpapiere zinsbringender sein können, und daher nicht das risikoarme Bargeld, sondern die risikoreichen und womöglich schwieriger verwertbaren Wertpapiere als "Kassageld" im Betriebsvermögen bleiben sollten, entbehrt angesichts der tatsächlichen Verluste jeder (betriebs)wirtschaftlich orientierten Nachvollziehbarkeit. Dem Begehren auf Durchführung einer Bilanzänderung konnte somit mangels wirtschaftlicher Begründung nicht gefolgt werden.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt, am 25. November 2004