



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder HR Mag. Wolfgang Tiwald, Werner Just und Mag. Robert Steier im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw., W, vertreten durch Steuerberater, vom 13. Juli 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes F, vertreten durch Finanzamtsvertreter, vom 9. Juni 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 2005 bis 2007 sowie betreffend Einkommensteuer für 2005 bis 2008 nach der am 25. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 2005 bis 2007 wird Folge gegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

- Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für 2005 bis 2007 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.
- Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat im gegenständlichen Streitzeitraum eine Apotheke und eine Drogerie betrieben.

Anlässlich einer die Jahre 2005 bis 2007 sowie den Nachschauzeitraum 01/2008 bis 11/2009 umfassenden Außenprüfung gemäß den §§ 147ff BAO wurden unter anderem folgende Feststellungen getroffen:

Eine im Dezember 2005 angeschaffte und als Schutzbrille aktivierte Gleitsichtbrille, sowie eine Spende an „Rote Nasen“ seien als privater Aufwand auszuscheiden.

Von den 2006 getätigten Werbeeinschaltungen in der Festschrift des „Roten Kreuzes“ und dem Werbebeitrag an die Freiwillige Feuerwehr im Jahr 2007 sei ein Vorsteuerabzug nicht zulässig. Die geltend gemachten nicht abzugsfähigen Vorsteuerbeträge stellten eine zusätzliche Betriebsausgabe dar. Es seien daher 2006 zusätzliche Betriebsaufgaben in Höhe von 56,67 € und 2007 von 16,67 € anzuerkennen.

Des Weiteren habe der Bw. Wertpapiere, welche aus laufenden Einnahmen sowie aus aufgelösten Geschäftskonten der Apothekerbank angeschafft worden seien, im Betriebsvermögen gehalten. Es sei jedoch nicht ersichtlich, für welche Zwecke des Betriebes die über den Wert von € 74.000,00 (welcher den gerundeten Jubiläumsgeld- und Abfertigungsansprüchen zum Zeitpunkt des Betriebsverkaufes entsprochen habe) hinausgehenden Wertpapiere eingesetzt worden seien. Der Anstieg des Wertpapierdepots in den Jahren 2004, 2005 und 2007 sei damit nur als private Mittelverwendung anzusehen. Aufgrund der Tatsache, dass positive Wertpapiererträge wieder zum Kauf neuer Wertpapiere eingesetzt bzw. die realisierten Kursgewinne dem Privatbereich zugeordnet worden seien, ließe sich schließen, dass keine weitere betriebliche Veranlassung gegeben sei. Da eine objektiv betriebliche Veranlassung nicht vollständig erkennbar sei, seien auch die Wertverluste nicht dem Betriebsvermögen zuzuordnen.

Aufgrund der genannten Feststellungen sei die Begünstigung iSd § 11a EStG 1988 für nicht entnommene Gewinne dementsprechend neu zu berechnen.

Die genannten Feststellungen würden eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO für die Jahre 2005 bis 2007 erforderlich machen, da unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung die steuerlichen Auswirkungen als nicht geringfügig angesehen werden könnten.

In der fristgerecht gegen die in der Folge vom Finanzamt erlassenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2005

bis 2007 sowie den gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheiden für 2005 bis 2008 eingebrauchten Berufung vom 13.07.2010 machte der Bw. geltend, dass sich diese gegen die Wiederaufnahme der Verfahren richte und gegen die Bescheide dem Grunde nach, weil die den Bescheiden zugrunde liegenden Feststellungen der Bw. – abgesehen von den die Wertpapiere betreffenden Feststellungen – von untergeordneter Bedeutung seien, sodass diese für sich allein gesehen keinen Wiederaufnahmegrund darstellen würden. Die Berufung gegen die Einkommensteuersachbescheide richte sich gegen die Feststellung, dass die Wertpapiere, welche aufgrund der Inanspruchnahme des Freibetrages für nicht entnommene Gewinne angeschafft und im Betriebsvermögen gehalten worden seien, als nicht notwendiges Betriebsvermögen ausgeschieden worden seien.

Die im Zusammenhang mit der weltweiten Finanzkrise eingetretenen Kursverluste, welche in der Einkommenssteuererklärung 2008 geltend gemacht worden seien, seien mit der Begründung, dass die Wertpapiere als nicht notwendiges Betriebsvermögen zu werten seien, nicht anerkannt worden.

Der Bw. brachte vor, dass entgegen der Rechtsmeinung des Finanzamtes Doralt zu § 4 EStG die eindeutige Rechtsmeinung vertrete, dass Wertpapiere, welche im Zusammenhang mit investierten bzw. nicht entnommenen Gewinnen angeschafft werden, zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. Eine Nachversteuerung sei daher im vorliegenden Fall nur aufgrund profiskalischer Gedanken nachvollziehbar. Der Bw beantrage die Einkommensteuerfestsetzungen unter Berücksichtigung der Beanspruchung des nicht entnommenen Gewinnes vorzunehmen und die Wertpapierverluste im Jahr 2008 steuermindernd anzuerkennen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.07.2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte in seiner Begründung aus, dass erst im Zuge der Betriebspprüfung der Sachverhalt vollständig offen gelegt worden sei und eine rechtliche Würdigung, ob die Wertpapiere dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen seien, erst in diesem Zeitpunkt möglich gewesen sei. Aus dem Sachverhalt ginge hervor, dass die Wertpapiere einerseits aus laufenden Einnahmen, andererseits aus aufgelösten Geschäftskonten der Apothekerbank angeschafft worden seien. Ein Betrag in Höhe von € 74.000,00 sei anerkannt worden, da dieser gerundet den Jubiläumsgeld- und Abfertigungsansprüchen zum Zeitpunkt des Betriebsverkaufes per 31.08.2009 entspräche. Der Anstieg des Wertpapierdepots sei daher nur als private Mittelverwendung anzusehen.

Dieser Sachverhalt stelle neue Tatsachen und daher einen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar. Es sei erst anlässlich der Betriebsprüfung bekannt geworden, dass die Wertpapiere kein notwendiges Betriebsvermögen darstellten.

In der am 25. November 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erklärte der steuerliche Vertreter, die Anschaffung der Wertpapiere habe sich daraus ergeben, dass der Bw. die nicht entnommenen Gewinne gewinnbringend im Unternehmen habe anlegen wollen und daher in Wertpapiere investiert habe. Diese seien auch in den einzelnen Bilanzen ausgewiesen gewesen. Hinsichtlich des nicht versteuerten Kursgewinnes im Jahre 2007 weise er darauf hin, dass sich im Rahmen der Einkommensteuerermittlung ein Fehler ergeben habe und diese Position übersehen worden sei. Er sei aber gerne bereit, diesen Betrag nachzuversteuern.

Die Finanzamtvertreterin verwies auf ihr bisheriges Vorbringen in der Berufungsvorentscheidung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt.

Der Bw. ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Im Streitzeitraum hielt er Wertpapiere, welche aus laufenden Einnahmen und aufgelösten Geschäftskonten bei der Apothekerbank angeschafft wurden. Strittig ist nunmehr die Frage, ob diese dem Privatvermögen oder dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind und dementsprechend auch die Kursgewinne und –verluste der persönlichen Sphäre der natürlichen Person oder dessen Unternehmen zuzuordnen sind.

Vom Bw. wurde in den Bilanzen der einzelnen Jahre Wertpapiere mit nachfolgend angeführten Werten zum jeweiligen Bilanzstichtag ausgewiesen:

Bilanzwerte Wertpapiere:

Bilanzstichtag	Ausgewiesener Wert
31.12.2004	202.601,51 €
31.12.2005	393.911,73 €
31.12.2006	345.179,14 €
31.12.2007	679.526,35 €
31.12.2008	334.545,12€

In den Jahren 2005 bis 2008 wurden anlässlich der Veräußerung der Wertpapiere folgende Kursverluste bzw. Kursgewinne erzielt:

Realisierte Kursgewinne und –verluste:

Jahr	Realisierter	Realisierter

	Kursgewinn:	Kursverlust:
2005		3.556,79 €
2006		3.363,83 €
2007	24.428,20 €	
2008	3.790,00 €	

Während die Kursverluste der Jahre 2005 und 2006 als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, wurde der im Jahr 2007 erzielte Kursgewinn nicht gewinnerhöhend in Ansatz gebracht.

Der im Jahr 2008 realisierte Kursgewinn wurde mit dem sich aus der Teilwertabschreibung der im Betriebsvermögen gehaltenen Wertpapiere ergebenden Verlust in Höhe von 309.724,08 € verrechnet und der verbleibende Kursverlust von 305.934,08 € als Betriebsausgabe geltend gemacht. Die Teilwertabschreibung beruhte auf den Börsenkurswerten zum 31.12.2008, die infolge der Finanzkrise zum Teil weit unter den Anschaffungskosten der einzelnen Wertpapiere lagen.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung und wird vom Bw. nicht bestritten. Er ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

1.) Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 2005 bis 2007 sowie die gemäß § 307 Abs. 1 BAO neu erlassenen Sachbescheide:

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

Das Betriebsvermögen iSd § 4 Abs 1 EStG 1988 ist der Saldo zwischen Aktiva und Passiva, mit der der Voraussetzung der vollständigen Erfassung und dessen richtiger Bewertung. Diese bezieht sich jeweils auf die einzelnen Wirtschaftsgüter (vgl. Jakom/*Marschner*, EStG³, 2010, § 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 22.02.2007, 2006/14/0022).

Die Merkmale des Betriebsvermögens sind nach ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes an folgenden Kriterien zu bemessen: Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und der Verkehrsauffassung (vgl. VwGH 24.05.2007, 2006/15/0031).

Zum notwendigen Betriebsvermögen sind hierbei alle Wirtschaftsgüter zu zählen, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (vgl. VwGH 26.04.2004, 2001/15/0002; VwGH 20.02.1998, 96/15/0192). Entscheidend bei der Wertung ist die Art der Nutzung (vgl. VwGH 10.04.1997, 94/15/0211).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 15.09.1999, Zl. 94/13/0098, festhält, gehören Wertpapiere stets dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn steuerliche Vorschriften deren Erwerb ausdrücklich vorschreiben – bspw. 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 auch dann Betriebsnotwendigkeit unterstellt, wenn diese im Zusammenhang mit der begünstigten Besteuerung für nicht entnommene Gewinne angeschafft werden (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 52). Dies ist unter Bedachtnahme der Zielsetzung des § 11a EStG 1988 – die Förderung der Eigenkapitalbindung – insb. 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 28.07.2008, RV/1252-W/07).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26.04.1994, Zl. 91/14/0030, unter Hinweis auf seine bisherige Rechtsprechung ausführt, gehört Bargeld, das aus Betriebseinnahmen stammt, so lange zum notwendigen Betriebsvermögen, als dieses Bargeld nicht aus dem betrieblichen Kreis entnommen wird. Anhaltspunkt hiefür kann aber, dem Wesen des Geldes entsprechend und eine ordnungsgemäße Geldkontenführung vorausgesetzt, grundsätzlich nur die buchmäßige Behandlung sein (vgl. VwGH 24.2.1976, 1099/75, 272/76; 28. 6.1988, 87/14/0118). Nicht ausschlaggebend ist, ob das Bargeld in näherer Zukunft tatsächlich betrieblich verwendet werden wird. Auch ein Sparbuch bleibt Betriebsvermögen, wenn Geldmittel vom betrieblichen Bankkonto oder von der Betriebskasse darauf überwiesen werden. Solange es in der Bilanz ausgewiesen und das eingelegte Geld nicht entnommen wird, liegt Betriebsvermögen vor. Auf Konten, Sparbüchern oder in Wertpapieren thesaurierte Mittel bleiben auch bei Vorliegen eines "Überbestandes" bis zu einer tatsächlichen Entnahme Betriebsvermögen (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 52 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs). 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 ist unbestritten, dass der Bw. Gelder vom betrieblichen Konto und der Apothekerbank für die Anschaffung von Wertpapieren verwendet hat, und in seinem Wertpapierdepot auch immer wieder Umschichtungen durch An- und Verkauf von Wertpapieren vorgenommen hat. In der Buchhaltung wurde eine Entnahme dieser Wertpapiere niemals dokumentiert, und auch eine private Verwendung der Wertpapiere bzw. des Erlöses aus dem Verkauf von Wertpapieren wurde nicht vorgenommen. Aus dem Umstand, dass im Jahr 2007 der erzielte Kursgewinn nicht versteuert wurde, kann nicht abgeleitet werden, dass Wertpapiere aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und ins Privatvermögen übernommen wurden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtssprechung judiziert, ist es für die Betriebsnotwendigkeit irrelevant, in welcher Veranlagungsform sich betriebliche Gelder befinden (in diesem Sinne VwGH 26.04.1994, 91/14/0030; VwGH 24.06.1976, 1099/75). Ein Wechsel zum Privatvermögen findet erst dann statt, wenn dies nach außen hin klar dokumentiert ist, insbesondere durch buchmäßige Behandlung oder durch private Verwendung der Geldmittel. Bei dieser Sachlage stellen die laut Buchhaltung des Bw. im Betriebsvermögen gehaltenen Wertpapiere notwendiges Betriebsvermögen iSd § 4 Abs 1 EStG dar.

Mit dieser rechtlichen Beurteilung fällt einer der vom Finanzamt herangezogenen Gründe – und zwar der betragsmäßig wesentlichsste - für die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO weg. Es ist daher in weiterer Folge zu untersuchen, ob die übrigen im Betriebsprüfungsbericht angeführten Gründe eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtssprechung festhält, handelt es sich bei der amtswegigen Wiederaufnahme um eine Ermessensentscheidung der jeweiligen Behörde. Die Rechtsrichtigkeit dieser Ermessensentscheidung ist daher unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen. Eine derartige Interessenabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Die Ermessensentscheidung muss nicht nur die Beseitigung der Rechtskraft, sondern gegebenenfalls auch den Umstand rechtfertigen, dass der formale Grund des neuen Bescheides (Wiederaufnahmsgrund) zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis steht. Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen. Bei Ausübung des Ermessens sind alle im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen (vgl. VwGH 22.04.2009, 2006/15/0257 und die darin zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Der Verwaltungsgerichtshof stellte in dem genannten Erkenntnis auch fest, dass eine Steuererhöhung von 1.015,15 € und eine Gewinnerhöhung von S 29.234,90 weder absolut noch relativ als geringfügig gelten können, da damit eine 2% übersteigende Änderung der Einkünfte verbunden war.

Dahingehend ist im vorliegenden Fall die Gewinnerhöhung und die daraus resultierende Steuererhöhung in den einzelnen Jahren zu untersuchen. Unter Berücksichtigung der weiteren im Betriebsprüfungsbericht genannten Feststellungen, die als Wiederaufnahmsgründe herangezogen werden können, ergeben sich folgende Gewinn- und Steuererhöhungen (Da

der nicht ertragswirksam berücksichtigte Kursgewinn im Jahr 2007 vom Finanzamt nicht als Wiederaufnahmsgrund herangezogen wurde, kann er in die gegenständliche Prüfung auch nicht einbezogen werden):

Gewinnerhöhung:

	2005	2006	2007
AfA Brille	49,67 €	99,33 €	99,33 €
Spende Rote Nasen	150 €		
Vorsteuerdifferenz Werbung		-56,67 €	-16,67 €
Gewinnerhöhung gesamt	199,67 €	42,66 €	82,66 €
Bisher erklärter Gewinn	254.360,50 €	357.377,50 €	327.285,14 €
Gewinnerhöhung in %	0,08 %	0,01%	0,03%

Da das Einkommen des Bw. nach Abzug des gemäß § 11a EStG 1994 zu versteuernden Betrages in allen Jahren 51.000 € überstieg und daher die jeweiligen Gewinnerhöhungen einem Einkommensteuersatz von 50% zu unterwerfen sind, ergeben sich folgende Steuererhöhungen in den einzelnen Jahren:

Steuererhöhung:

Jahr	2005	2006	2007
Festgesetzte ESt vor WA	103.268,34 €	151.974,19 €	142.958,70 €
Steuererhöhung	99,83 €	21,33 €	41,33 €
Steuererhöhung in %	0,1%	0,01%	0,03%

Im Hinblick auf die sowohl absolut als auch relativ minimalen Änderungen des Gewinnes und der Steuerlast (<1% in allen drei Jahren) ist im vorliegenden Fall wegen der Geringfügigkeit der vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgründe von einer Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO Abstand zu nehmen. Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO waren daher ersatzlos aufzuheben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben (insbesondere gemäß den §§ 276 Abs 1, 289 Abs 2 oder 299 Abs 1 BAO), so tritt nach § 307 Abs 3 das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des

Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. *Ritz*, BAO³, § 307 Tz 8, sowie VwGH 24.1.1990, 86/13/0146).

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben (somit nicht iSd § 274 durch einen späteren Bescheid ersetzt), so wird die Berufung unzulässig. Sie ist als unzulässig geworden zurückzuweisen (vgl. *Ritz*, aaO, § 273 Tz 12).

Da durch die Aufhebung der Wiederaufnahmbescheide die gemäß § 307 Abs. 1 BAO gleichzeitig erlassenen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind, war die dagegen eingebrachte Berufung als unzulässig geworden zurückzuweisen.

2.) Betreffend Einkommensteuer 2008:

Gemäß § 6 Abs. 2 lit. a, 1. und 2. Satz EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG 1988 kann der niedrigere Teilwert angesetzt werden, er muss aber nicht angesetzt werden. Der Teilwert ist ein objektiver Wert, der nicht von der persönlichen Auffassung des Steuerpflichtigen, sondern von der allgemeinen Verkehrsauffassung bestimmt wird. Das Stichtagsprinzip gilt auch für die Ermittlung des Teilwertes. Bei Wertpapieren entspricht der Teilwert dem Kurswert, und zwar soweit zwischen Ankauf und Verkauf unterschieden wird, dem Ankaufspreis. Maßgeblich ist der Börsekurs zum Bilanzstichtag (vgl. *Doralt/Mayr*, EStG¹³, § 6 Tz 141).

Der Bw. war daher berechtigt, eine Teilwertabschreibung auf den niedrigeren Teilwert (=Börsekurs zum 31.12.2008) vorzunehmen. Die erlittenen Kursverluste in Höhe von 305.934,08 € sind dementsprechend als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Die Gewinnermittlung ist unter Berücksichtigung der laut unbekämpft gebliebener Feststellung der Betriebspflicht hinsichtlich der Nichtabzugsfähigkeit der Absetzung für Abnutzung der Anschaffungskosten einer im Jahr 2005 angeschafften Gleitsichtbrille folgendermaßen vorzunehmen:

Gewinnermittlung 2008:

Gewinn laut Erklärung	63.956,16 €
AfA Brille	99,33 €

Gewinn	64.055,49 €
---------------	-------------

Natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10 leg.cit.) und Veräußerungsgewinne (§ 24 leg.cit), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100 000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1 leg.cit.) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1 leg.cit.) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 leg.cit. unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 insoweit eine Nachversteuerung vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs. 1 leg.cit. begünstigt besteuert worden ist. Die Nachversteuerung ist zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen. Die Nachversteuerung hat mit dem Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung zu erfolgen. Der Nachversteuerungsbetrag erhöht nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte.

Der Bw. hat in den Jahren 2004 bis 2007 Gewinne in folgender Höhe mit dem begünstigten Steuersatz gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 versteuert:

Inanspruchnahme § 11a Abs. 1 EStG 1988:

Jahr	11a-Gewinn	Begünstigter Steuersatz
2004	86.160,70 €	23,66 %
2005	72.957,11 €	23,31 %
2006	100.000,00 €	23,85 %
2007	82.713,65 €	23,83 %

Aus dem Umstand, dass 2008 ein Gewinn in Höhe von 64.055,49 € erzielt wurde und Entnahmen von 257.122,21 € getätigt wurden, ergibt sich eine Senkung des Eigenkapitals im Sinne des § 11a Abs. 3 EStG 1988 um 193.066,72 €. Dieser Nachversteuerungsbetrag ist mit den in den Jahren der Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 anzuwendenden begünstigten Steuersätzen (beginnend mit dem zeitlich am weitest

zurückliegenden Wirtschaftsjahr) zu versteuern. Der daraus resultierende Steuerbetrag ist wie folgt zu ermitteln:

Steuerbetrag gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988:

Jahr	11a-Gewinn	Begünstigter Steuersatz	Steuerbetrag
2004	86.160,70 €	23,66 %	20.385,62 €
2005	72.957,11 €	23,31 %	17.006,30 €
2006	33.948,91 €	23,85 %	8.096,82
Ergibt	193.066,72 €		45.488,74 €

Dieser Betrag ist daher der gemäß § 33 EStG 1988 für das gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ermittelte Einkommen des Jahres 2008 festzusetzenden Einkommensteuer hinzuzurechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. März 2011