

VWGH: GMBH-ANTEIL ALS NOTWENDIGES BETRIEBSVERMÖGEN

Die „enge wirtschaftliche Beziehung“ und die „Förderung des Betriebszwecks“ als die ausschlaggebenden Merkmale?

§ 4 Abs 1 EStG 1988

VWGH 18.9.2003, 01/15/0008,0009

Kurzdarstellung des Sachverhaltes:

Der Beschwerdeführer war zunächst Alleininhaber eines Einzelunternehmens des Fleischer- und Selchergewerbes. Er nahm eine Aufspaltung seines Betriebes in der Absicht vor, den bisherigen Unternehmensschwerpunkt, nämlich die Verarbeitung und den Vertrieb der Fleisch- und Wurstwaren, von den unterstützenden Funktionen, nämlich dem Vieheinkauf und der Viehschlachtung, zu trennen und in eine GmbH auszulagern. Außerdem wurde der Sohn des Beschwerdeführers an der neu gegründeten GmbH zu 10% beteiligt. Das Betriebsareal, auf dem nun beide Gesellschaften angesiedelt waren, blieb dem Einzelunternehmen zugehörig und wurde zu angemessenen Konditionen an die GmbH vermietet. Die Schlachtkörper wurden zu fremdüblichen Preisen verkauft (monatliche Abrechnung). Zur Finanzierung des Vieheinkaufs leistete die GmbH Vorauszahlungen zu Sicherstellung der Abdeckung der Kosten. 80% der Lieferungen des Einzelunternehmens gingen an die GmbH, die GmbH kaufte außerdem von anderen Schlachthöfen zu. Die Verwaltung erfolgte für beide Unternehmen gemeinsam, die entstandenen Kosten wurden anteilig verrechnet.

Der Beschwerdeführer übergab in weiterer Folge sein gesamtes Einzelunternehmen, sowie weitere 80% der GmbH – Anteile an seinen Sohn, der somit in Summe über 90% der GmbH – Anteile verfügte, die Tätigkeit der beiden Unternehmen jedoch unverändert weiterführte. Während des gesamten Zeitraumes hatten beide Beschwerdeführer die Beteiligungen immer im Privatvermögen gehalten.

Aus den Entscheidungsgründen:

Was als Betriebsvermögen anzusehen ist bzw. nach welchen Grundsätzen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen.

Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend.

Kommt neben betrieblicher auch eine private Nutzung in Betracht, zählt das Wirtschaftsgut bei tatsächlicher überwiegender betrieblicher Verwendung zum Betriebsvermögen. Stammanteile an einer Gesellschaft m.b.H. weisen ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich. Eine Beteiligung gehört jedoch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und demjenigen, an dem die Beteiligung besteht, enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen.

Beteiligungen an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft, an einer Kapitalgesellschaft, die die Produkte des Erzeugerunternehmens vertreibt, sowie die Beteiligung an einer Einkaufsgenossenschaft, die ihren Mitgliedern günstige Einkaufsmöglichkeiten bietet, [werden] als typische Beispiele für notwendiges Betriebsvermögen angesehen.

Die GmbH wurde (...) als Verarbeitungs- und Vertriebsgesellschaft gegründet. Damit wurde der bisherige Schwerpunkt des Einzelunternehmens auf die GmbH übertragen. Der Zweck der GmbH-Gründung lag somit eindeutig darin, die Verarbeitung und den Vertrieb von Fleisch und Wurst für das Einzelunternehmen vorzunehmen. (...) 80% der Lieferungen des Einzelunternehmens [gehen] an die GmbH. Durch die Übernahme der Verarbeitung der Schlachtkörper und des Vertriebes der Fleisch- und Wurstwaren fördert die GmbH den Betriebszweck des Einzelunternehmens zweifellos.

Die Gründung der GmbH bzw. die Beteiligung an derselben hat nicht nur den Absatz der Produkte des Einzelunternehmens gesichert, sondern sicherte auch den Einkauf der Wa-



ren durch das Einzelunternehmen, indem Teilzahlungen im Voraus geleistet wurden. Die branchengleiche Betätigung der GmbH gewährleistete den Absatz der Produkte des Einzelunternehmens. Die Beteiligung der Beschwerdeführer an der GmbH erfüllt daher die oben genannten Voraussetzungen eines Wirtschaftsgutes als notwendiges Betriebsvermögen.

(...) Eine wirtschaftliche Unterordnung der Kapitalgesellschaft, an der die Beteiligung des Einzelunternehmers gehalten wird, [ist] nicht Voraussetzung dafür (...), um diese

Beteiligung als zum notwendigen Betriebsvermögen zählend anzusehen. Entscheidend ist lediglich, dass die Beteiligung den Betriebszweck des Beteiligten fördert. Dies kann im Beschwerdefall angesichts der Zweckbestimmung der Beteiligung an der GmbH (bzw. Gründung der GmbH), des festgestellten Geschäftsbetriebes zwischen Einzelunternehmen und GmbH und der Verkehrsauffassung nicht bezweifelt werden. (...) [Eine] Gesamtbetrachtung der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaft führt ebenfalls zu diesem Ergebnis.

ANMERKUNG

Gem § 4 Abs 1 EStG 1988 ist der „Gewinn (...) der (...) 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“. Das Betriebsvermögen setzt sich somit aus Wirtschaftsgütern zusammen. Aufwendungen, die nicht der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern dienen, mindern hingegen als Betriebsausgaben den Gewinn, soweit die Bilanzierungsvorschriften nicht ausdrücklich anderes vorsehen.

Der Begriff des „Wirtschaftsgutes“ ist nicht gesetzlich definiert, eine solche Definition läßt sich nur aus der Rechtsprechung ableiten, wonach „Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbaren Güter jeder Art“ sind (VwGH 12.1.1983, 82/13/0174). Somit kommen auch unkörperliche Wirtschaftsgüter in Betracht. Der Umfang des Betriebsvermögens ist abhängig von der Art der Gewinnermittlung. Während bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG nur eine Unterscheidung zwischen notwendigem Betriebs- und (notwendigem) Privatvermögen möglich ist, wird diese Klassifizierung bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG aufgrund der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Vorschriften um das gewillkürte Betriebsvermögen erweitert. Seiner eigenen Rechtsprechung folgend, führt der VwGH aus, dass „alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen [gehören]“ (VwGH 12.12.1995, 94/14/0091). Diese Objektivität ist jedoch mit Rücksicht auf die „Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges sowie die

Verkehrsauffassung“ zu sehen (VwGH 20.06.2000, 98/15/0169, 0170). Die Bezeichnung als „notwendiges Betriebsvermögen“ ist insoweit irreführend, als nicht unterstellt werden kann, dass Wirtschaftsgüter solcher Art für den Betrieb unentbehrlich sein müssen (unmittelbarer Betriebszweck). Es reicht vielmehr eine mittelbare Verwendung im Betrieb aus (VwGH 19.11.1974, 1298/73). Notwendiges Betriebsvermögen wird bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG vom gewillkürten Betriebsvermögen und vom (notwendigen) Privatvermögen abgegrenzt. Gewillkürtes Betriebsvermögen sind diejenigen Wirtschaftsgüter, die weder dem Betrieb noch den privaten Bedürfnissen des Steuerpflichtigen unmittelbar dienen, die jedoch der Steuerpflichtige zum Betriebsvermögen (zB durch Aufnahme in die Buchhaltung) erklärt hat. Voraussetzungen für gewillkürtes Betriebsvermögen sind, dass die Wirtschaftsgüter weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum notwendigen Privatvermögen gehören (VwGH 17.1.1995, 94/14/0077) und dass sie in irgendeiner Weise dem Betrieb förderlich sind (siehe auch EStR 2000, Rz 589 – 601 oder *Doralt/Ruppe, Steuerrecht*⁸ (2003), Band I, Rz 177). Hingegen fallen unter das notwendige Privatvermögen jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen. Daraus ergibt sich, dass notwendiges Privatvermögen auch nie zur Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen herangezogen werden kann, die traditionelle Dreiteilung somit um den Bereich des „sonstigen Betriebsvermögens“ (*Doralt/Ruppe, Steuerrecht*⁸, Rz 178) erweitert werden muss.

Abgeleitet aus diesen Prinzipien kann unstrittigerweise auch ein GmbH – Anteil als notwendiges) Betriebsvermögen in Betracht kommen.



Bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern kommt es auf das Überwiegen in den betrieblichen oder privaten Bereichen an. Der VwGH erkennt richtiger Weise, dass Stammanteile an einer GmbH aufgrund ihrer Natur noch keinen Anhaltspunkt in die eine oder andere Richtung geben. Eine Beteiligung gehört jedoch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und demjenigen, an dem die Beteiligung besteht, eine enge wirtschaftliche Beziehung besteht (VwGH 22.11.1995, 94/15/0147).

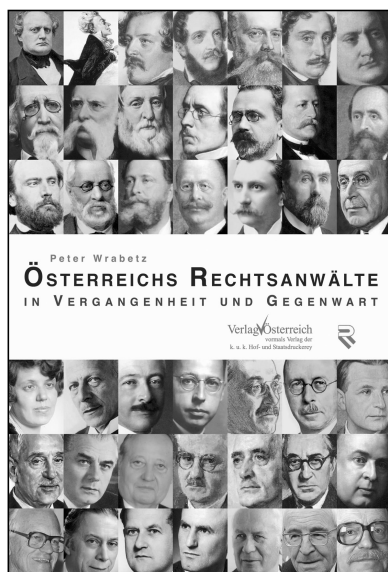
Bei Vorhandensein mehrerer Indizien kann jedoch sehr wohl eine solche enge wirtschaftliche Beziehung bestehen. Der VwGH konkretisiert diese anhand der hM aus der Literatur. Diese vertritt die Auffassung, dass eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die die Produkte des Erzeugerunternehmens vertreibt, oder eine Beteiligung an einer Einkaufsgenossenschaft, die ihren Mitgliedern günstigere Einkaufsmöglichkeiten bietet, typischerweise als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen sind (zB Doralt, EStG⁷, § 4 Tz 52).

Diese Kriterien erkennt der VwGH im zugrundeliegenden Sachverhalt an: die GmbH wurde zum Zwecke der Verarbeitung und des Absatzes der von dem Einzelunternehmen angeschafften und erstverarbeiteten Waren gegründet. Der Zweck der Gründung bzw in weiterer Folge der Zweck der Beteiligung an der

GmbH lag unzweifelhaft in der Förderung des Einkaufs und Absatzes des Einzelunternehmens. Dies wurde weiters durch die Tatsache erhärtet, dass das Einzelunternehmen einen Großteil seiner Umsätze mit der GmbH tätigte, der Einkauf von der GmbH vorfinanziert und die Aufteilung der Kosten für beide Unternehmen von einer einheitlichen Instanz vorgenommen wurde. Die Tatsache, dass sowohl der Verkauf der Produkte als auch die Vermietung des Betriebsareals zu fremdüblichen Konditionen erfolgte, schadet nicht. Auch kann eine wirtschaftliche Unterordnung nicht ausschlagend für die Beurteilung der Förderung des Betriebszweckes sein. Anzumerken ist noch, dass das Vorhandensein mehrerer Indizien erforderlich ist. Normale Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen (zB als Lieferant, Abnehmer, Kreditgeber, Schuldner, eine organisatorische oder finanzielle Unterstützung oder Zusammenarbeit) oder Branchengleichheit der Unternehmen alleine hätten sicher nicht ausgereicht, um notwendiges Betriebsvermögen anzunehmen (vgl BFH XI R 36/88 BStBl II 92, 721; BFH IV R 2/90 BStBl II 91, 786; FG Bln EFG 85, 385).

Dadurch dass der VwGH die oben genannten Kriterien im zugrundeliegenden Sachverhalt bejaht, war die Zurechnung der Anteile zum (notwendigen) Privatvermögen von vornherein falsch, die Anteile waren ab Gründung der GmbH zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens zu zählen.

MICHAEL PETRITZ



Peter Wrabetz
Österreichs Rechtsanwälte in Vergangenheit und Gegenwart

Dieses Sachbuch soll eine Chronik der Rechtsanwaltschaft sein, mit vielen belegten Fakten, aber auch mit interessanten Begegnungen.

384 Seiten,
gebunden,
€ 70,-
 3-7046-3898-6

Verlag Österreich GmbH, 1070 Wien,
 Kandlgasse 21, Tel.: 01-610 77-315, Fax: -589
 e-mail: order@verlagoesterreich.at
 Internet: www.verlagoesterreich.at

VERLAG ÖSTERREICH
 VORMALS VERLAG DER K.U.K. HOF- UND STAATSDRUCKEREY