

nicht aus Gewerbebetrieb. Zwar ist die materielle Steuerpflicht des R. nach originär innerstaatlichem Recht im gegebenen Fall auch bei Annahme einer selbständigen Tätigkeit iSd § 98 Abs 1 Z 2 EStG gegeben, jedoch könnte die Steuerabzugspflicht der Beschwerdeführerin anders zu beurteilen sein. Es sprechen nämlich gute Gründe dafür, die Erhebung durch Steuerabzug nach § 99 Abs 1 Z 5 EStG nur für gewerbliche Einkünfte iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG, nicht aber für freiberufliche Einkünfte iSd § 98

Abs 1 Z 2 EStG anzuwenden (vgl überzeugend in diese Richtung H.-J. Aigner/Konezny, Die kaufmännische und technische Beratung im Inland und die Gestellung von Arbeitskräften, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer [Hrsg] Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 165 (181 ff) mwN). Vor diesem Hintergrund ist bedauerlich, dass diese Fragen nicht erörtert wurden.

EVA BURGSTALLER

## VWGH: SUBSUMTION DES DERIVATIVEN FIRMENWERTS UNTER DAS BEWERTUNGSRECHTLICHE BETRIEBSVERMÖGEN

Der Firmenwert ist bei der Einheitswertermittlung des Betriebsvermögens zu berücksichtigen. Eine andere Meinung sieht allerdings nur den Substanzwert vom Einheitswert erfasst und berücksichtigt daher den Firmenwert als Ertragswert bei der Einheitswertermittlung nicht.

§ 57 Abs 1, § 68 Abs 5 BewG 1955; § 6 EStG 1988

VWGH 31.3.2004, 2001/13/0318

### Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1991 bis 1993 wurde festgestellt, dass ein derivativer Firmenwert (aus dem Erwerb mehrerer Betriebe der Rechtsvorgängerin 1987) den Einheitswert des Betriebsvermögens und somit Vermögensteuer und Erbschaftsteueräquivalent erhöhe. In ihrer Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, dass der Einheitswert – anders als der Wirtschaftsgutbegriff bei der periodengerechten Ertragsermittlung – nur selbstständig verkehrsfähige Wirtschaftsgüter umfasse, also nicht den Firmenwert. Die Berufung wurde mit der Begründung abgewiesen, eine vom Betrieb losgelöste selbständige Verkehrsfähigkeit des immateriellen Wirtschaftsgutes verlange das BewG 1955 nicht.



### Aus den Entscheidungsgründen:

[...] Der Ansatz eines Firmenwertes bei der Ermittlung des Betriebsvermögens kommt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann in Frage, wenn er durch Entgelt erworben oder durch besondere Aufwendungen geschaffen worden ist oder wenn sich darüber eine feste allgemeine Verkehrsauffassung gebildet hat (vgl VwGH 18.2.1983, 81/17/0030; 28.1.1998, 95/13/0285; 25.1.2000, 94/14/0038). Im Beschwerdefall wurde der strittige Firmenwert gegen Entgelt erworben. Wie schon im

Verwaltungsverfahren bringt die Beschwerdeführerin vor, das Entgelt für den Firmenwert sei im Hinblick auf erwartete künftige Erträge bezahlt worden, weshalb im ertragsteuerlichen Ansatz eines Firmenwertes eine Bilanzierungshilfe zur Vermeidung der sofortigen Aufwandserfassung zu sehen sei. Solcherart liege keine „selbständige Bewertungsmöglichkeit und Verkehrsfähigkeit“ vor. Mit einem ähnlichen auf die Rechtsansicht von Gassner, a.a.O. [Anm.: Der „Wert im ganzen“ (§ 2 BewG) und der „Gesamtwert des gewerblichen Betriebs“ (§ 68 Abs 5 BewG), ÖStZ 1985,

75], gestützten Einwand hat sich der Verwaltungsgerichtshof schon im angeführten Erkenntnis vom 28. Jänner 1998 auseinander gesetzt und ausgeführt, dass zwischen dem Vorliegen eines Wirtschaftsgutes und dessen Bewertung zu unterscheiden sei. Die Ertragsaussichten, die durch die

Nutzung eines Wirtschaftsgutes entstehen, stellen die für die Bewertung des Wirtschaftsgutes entscheidenden Parameter dar. Der bewertungsrechtliche Begriff des Wirtschaftsgutes ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weiter als der Begriff „veräußerungsfähiger Gegenstand“, weil durch den Begriff des Wirtschaftsgutes alle materiellen und immateriellen Werte erfasst werden, für die im Falle des Verkaufes des Unternehmens zwecks Fortführung vom Erwerber etwas bezahlt würde. Der im § 68 Abs 5 BewG 1955 verwendete Begriff des Wirtschaftsgu-

tes ist im Sinne des Bilanzsteuerrechts, insbesondere des § 6 EStG zu verstehen. So ist für die Frage, ob ein vom Unternehmer getragener Aufwand zu der Anschaffung eines in seinem Eigentum stehenden und damit in der Bilanz zu aktivierenden Wirtschaftsgutes geführt hat, nicht von Bedeutung, ob es sich bei diesem Wirtschaftsgut bürgerlich-rechtlich um eine selbständige Sache oder um einen – selbstän-

digen oder unselbständigen – Bestandteil einer solchen handelt (vgl. VwGH 24.4.1996, 94/13/0054). Auf die Einzelveräußerbarkeit kommt es demnach nicht an. Zur Frage der Bewertung ist auf die Bestimmung des § 12 BewG 1955 zu verweisen. Danach sind Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert zu erfassen. [...]

**ANMERKUNG**

Der VwGH subsumiert im vorliegenden Erkenntnis den derivativen Firmenwert unter das Betriebsvermögen gem § 57 Abs 1 BewG, weil der bewertungsrechtliche Wirtschaftsgutbegriff über den Begriff des bloßen „veräußerungsfähigen Gegenstandes“ hinausgeht und insofern dem ertragsteuerlichen Wirtschaftsgutbegriff des § 6 EStG entspricht.

Der VwGH folgt damit seiner ständigen Rsp. So umfasst der bewertungsrechtliche Wirtschaftsgutbegriff alle materiellen und immateriellen Werte, für die ein Erwerber des Unternehmens zwecks Fortführung etwas bezahlen würde; der Wirtschaftsgutbegriff ist demnach weiter als der des „veräußerungsfähigen Gegenstandes“. Der bewertungsrechtliche Wirtschaftsgutbegriff ist erkennbar iSd Bilanzsteuerrechts, insbesondere des § 6 EStG zu verstehen (so VwGH 24.4.1996, 94/13/0054). Die Judikatur weist somit dem Wirtschaftsgutbegriff die gleiche Bedeutung wie im Einkommensteuerrecht bei (vgl. VwGH 1.12.1981, 81/14/0017). Der Wirtschaftsgutbegriff umfasst daher alles, was bei einer hypothetischen Veräußerung selbstständig bewertbar erscheint (vgl. VwGH 29.10.1965, 1604/64). Der Ansatz eines Firmenwertes bei der Ermittlung des Betriebsvermögens kommt allerdings nur dann in Frage, wenn dieser durch Entgelt erworben oder durch besondere Aufwendungen geschaffen worden ist oder wenn sich darüber eine feste allgemeine Verkehrsauffassung gebildet hat (vgl. VwGH 18.2.1983, 81/17/0030; 28.1.1998, 95/13/0285; 25.1.2000, 94/14/0038).

Der VwGH steht mit dieser Ansicht im Einklang mit der überwiegenden Literaturmeinung (vgl. etwa *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz I<sup>2</sup> 307). Der Gerichtshof geht dabei von Begriffsideutigkeit von bewertungsrechtlichem und ertragsteuerlichem Wirtschaftsgut aus. Unter Zugrundelegung dieser Prämisse – dass nämlich Wirtschaftsgüter iSd § 6 EStG das Betriebsvermögen iSd § 57 Abs 1 BewG erhöhen – gelangt der VwGH im vorliegenden Fall zur richtigen Erkenntnis. Der derivative Firmenwert ist nämlich nach herrschender Lehre Wirtschaftsgut iSd Ertragsteuerrechts (vgl. *Doral*, EStG<sup>7</sup>, 1.10.2002, § 4 Rz 36; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB

[1993] § 6 Rz 11; *aA Mayr*, Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht [2001] 164 ff).

Meiner Ansicht nach ist daher nicht die Schlussfolgerung des VwGH zu bemängeln, sondern die Prämisse, auf der diese Schlussfolgerung basiert. Die Ermittlung des Betriebsvermögens im Bewertungsrecht ist nämlich nicht ident mit jener im Ertragsteuerrecht. § 68 Abs 5 BewG, der unter anderem die Bewertung des Betriebsvermögens gem § 57 Abs 1 BewG regelt, geht vom Saldo aus Besitzposten und Schulden – also von einem Substanzwert – aus (vgl. *Stoll*, Rentenbesteuerung<sup>3</sup> [1979] 79). Die Bewertung des Firmenwertes kann aber immer nur auf der Kapitalisierung zukünftiger erwarteter Cash flows basieren. Dessen Ansatz würde somit dem Stichtagsprinzip des BewG widersprechen. Folglich können immaterielle Werte nur dann im Zuge der Einheitsbewertung eines Betriebes berücksichtigt werden, wenn sie losgelöst vom gewerblichen Betrieb verkehrsfähig sind (vgl. dazu im Detail *Gassner*, ÖStZ 1985, insb 79 f). Die Reaktion des VwGH auf *Gassners* Argumentation im vorliegenden Erkenntnis – dass nämlich zwischen der Frage nach der Existenz und der Bewertung eines Wirtschaftsgutes zu differenzieren sei – kann nicht überzeugen. Die Vorschriften über die Bewertung von Wirtschaftsgütern wirken nämlich auf die Auslegung des Wirtschaftsgutbegriffes ein. Die strikte Trennung des VwGH in Vorliegen und Bewertung eines Wirtschaftsgutes trägt somit der Komplexität der Frage nach der Definition des Wirtschaftsgutbegriffs nicht zur Genüge Rechnung. Die Rsp des VwGH erscheint zudem insofern in sich nicht geschlossen, als der VwGH zum bewertungsrechtlichen Stichtagsprinzip des § 65 Abs 1 BewG erkannt hat, dass die Erwartung der künftigen Entwicklung der Geschäftslage bei der Ermittlung des Vermögens außer Betracht zu bleiben hat (so VwGH 16.9.1987, 87/13/0003). Doch gerade der Firmenwert bildet Zukünftiges, nämlich zukünftig erwartete Einzahlungsüberschüsse ab (vgl. *Gassner*, ÖStZ 1985, 79). Daher ist mE im vorliegenden Fall die Qualifikation des Firmenwertes als Wirtschaftsgut iSd BewG zu verneinen.

PATRICK WENINGER

