

immolex

Dokumentinformation

Widmung von Wirtschaftsgütern zum gewillkürten Betriebsvermögen - buchmäßige Erfassung maßgebend

Typ	Zeitschrift
Datum/Gültigkeitszeitraum	03.04.2019
Publiziert von	Manz
Glossator	Clemens Malainer Andreas Staribacher
Fundstelle	immolex 2019/43
Heft	4 / 2019
Seite	150
Entscheidung	VwGH 28.2.2018, Ra 2017/15/0054 BFG 17.1.2017, RV/5101086/2013 ▼ Zu den Verweisen

Leitsatz

Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Privatvermögen noch zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, stellen im Bereich der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 gewillkürtes Betriebsvermögen dar, wenn der Steuerpflichtige seinen Entschluss, die Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, durch entsprechende buchmäßige Behandlung dokumentiert. Die Auffassung, entscheidend sei die tatsächliche betriebliche Nutzung (hier der Liegenschaftsflächen), ist verfehlt.

Sachverhalt

Im angefochtenen Erk wird anfangs der Erwägungen zunächst ausgeführt, dass auf Grund der Beschwerdeeinschränkung v 27. 12. 2016 nur mehr der Entnahmewert und das Quadratmeterausmaß der Liegenschaft M-Gasse 4 strittig seien. Das BFG sehe sich außerstande, den "wahren" Sachverhalt festzustellen. Da die streitgegenständlichen Liegenschaftsübertragungen bis ins Jahr 1956 zurückreichten, sei es nur sehr schwer möglich, das flächenmäßige Ausmaß von betrieblich und nicht betrieblich genutzten Grundstücksflächen zum 30. 4. 2001 festzustellen. Eine Zurückverweisung des Beschwerdefalls wegen der nicht mehr genau ermittelbaren entnommenen Grundstücksflächen sei aus dem Aspekt der Verzögerung nicht tunlich: Zum einen sei die mitbeteiligte KG bereits am 6. 9. 2003 im Firmenbuch gelöscht worden, zum anderen habe das Finanzamt durch Mängel in der "Bescheidproduktion" (Ergehen von Nichtbescheiden) eine überlange Verfahrensdauer bewirkt und schließlich sei die streitgegenständliche Liegenschaft bereits verkauft und seien Beschwerdeverfahren der ehemaligen Gesellschafter nach wie vor offen.

Was die Höhe der Quadratmeterpreise angeht, sei ein Gutachten eingeholt worden, dieses sei schlüssig und entspreche den Bewertungsvorgaben von L und Rsp Es sei daher davon auszugehen, dass die im genannten Gutachten angeführte Beschreibung des Lage- und Bauzustands den Tatsachen zum Entnahmezeitpunkt 30. 4. 2001 entsprochen habe.

Dagegen wendet sich die außerordentliche Revision des Finanzamtes, welches das angefochtene Erk für rechtswidrig erachtet, weil dem Betriebsvermögen der mitbeteiligten Partei lediglich eine Teilfläche von 5.619 m² an Grundvermögen und nicht das in der Bilanz ausgewiesene Ausmaß von 12.245 m² zugeordnet und der Feststellung der Einkünfte zu Grunde gelegt worden sei. Zur Zulässigkeit wird in der Revision ausgeführt, das angefochtene Erk weiche von der stRsp des VwGH insoweit ab, als die Widmung von Wirtschaftsgütern zum gewillkürten Betriebsvermögen (soweit nicht notwendiges Betriebs- oder Privatvermögen vorliege) durch Aufnahme in die Bücher erfolge (Hinweis ua auf [VwGH 27. 6. 2013, 2010/15/0205](#)). Wenn das BFG nur auf die betriebliche Verwendung von Liegenschaften bzw Liegenschaftsteilen abstelle, ohne deren buchmäßiger Erfassung Bedeutung zuzumessen, habe es die Rechtslage verkannt. Das BFG vertrete im Ergebnis den unzutreffenden Rechtsstandpunkt, dass es hinsichtlich der Zuordnung zum Betriebsvermögen im Rahmen der Gewinnermittlung nach [§ 5 EStG 1988](#) lediglich darum gehe, ob Liegenschaften betrieblich verwendet werden.

Der VwGH hob das angefochtene Erk wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts auf.

Begründung

Aus den Entscheidungsgründen:

Die Revision ist zulässig und begründet.

Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Privatvermögen noch zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, stellen im Bereich der Gewinnermittlung nach [§ 5 EStG 1988](#) gewillkürtes Betriebsvermögen dar, wenn der Steuerpflichtige seinen Entschluss, die Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, durch entsprechende buchmäßige Behandlung dokumentiert (vgl [VwGH 27. 6. 2013, 2010/15/0205](#), und [17. 1. 1995, 94/14/0077](#)).

Im bekämpften Feststellungsbescheid des Finanzamtes wurde auf den Betriebsprüfungsbericht v 16. 12. 2005 verwiesen, in dem mit näherer Begründung die Feststellung getroffen wurde, dass sich die Liegenschaft M-Gasse 4 im Ausmaß vom 12.243 m² im (notwendigen oder jedenfalls gewillkürten) Betriebsvermögen befunden habe. Gegen diese Feststellung wandte sich ua die Berufung (nunmehr Beschwerde) der mitbeteiligten Partei. Es wurde beantragt, eine Fläche von 5.619 m² als Privatvermögen zu behandeln, und somit lediglich eine Fläche von 6.624 m² dem (notwendigen) Betriebsvermögen zuzurechnen. Dazu wurde auf ein Gutachten vom März 1986 verwiesen; auf die vom Finanzamt behauptete bilanzielle Behandlung der Liegenschaft wurde nicht eingegangen. Dem Schreiben der mitbeteiligten Partei v 21. 5. 2014 ist "als Antwort auf die (Name der Betriebsprüferin)" zu entnehmen, dass "die Erfassung in den Anlageverzeichnissen der Firmen den tatsächlichen Bestand der Grundstücksflächen im Betriebsvermögen zum Entnahmestichtag nicht widerspiegeln" könne.

Im angefochtenen Erk wird zu diesem Punkt ausgeführt, dass "das flächenmäßige Ausmaß von betrieblichen bzw nicht betrieblich genutzten Grundstücksflächen zum 30. 4. 2001 nur sehr schwer möglich" sei. Das BFG schließe sich dem modifizierten Berechnungsvorschlag v 21. 5. 2014 an, da dieser die höchste Wahrscheinlichkeit hinsichtlich des Ausmaßes der entnommenen Grundstücksfläche (5.619 m²) für sich habe.

Den Ausführungen des BFG kann implizit entnommen werden, dass es die tatsächliche betriebliche Nutzung der strittigen Liegenschaftsflächen als entscheidend angesehen und die Ansicht des Finanzamtes, entscheidend sei die bilanzielle Behandlung des gesamten Grundstücks als Betriebsvermögen, verworfen hat. Damit hat es - wie vom Finanzamt zutreffend gerügt - die Rechtslage verkannt. Feststellungen zum Vorliegen notwendigen Privatvermögens bezüglich des in die Bücher aufgenommenen Grundstücks wurden nicht getroffen. Der Hinweis auf das Gutachten v März 1986 und den "modifizierten Berechnungsvorschlag" der mitbeteiligten Partei erweist sich als inhaltsleer, weil darin auf die bilanzielle Behandlung der Liegenschaft nicht eingegangen wird. Überdies ist dem BFG bei der Ermittlung des Entnahmewerts auch insoweit ein Fehler unterlaufen, als Betriebsvermögen und Privatvermögen laut Gutachten v März 1986 verwechselt wurden.

Das angefochtene Erk war nach dem Gesagten wegen prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhalts gem [§ 42 Abs 2 Z 1 VwGG](#) aufzuheben.

Glosse

Gegenständlicher Erk des VwGH, die angefochtene Entscheidung des BFG aufzuheben, ist uE im Wesentlichen zuzustimmen. Die beiden wesentlichen Fragen in diesem sich mittlerweile über fast zwei Jahrzehnte(!) erstreckenden Verfahren sind einerseits, für welchen Anteil des etwas über 1 ha großen Grundstücks ein zu steuernder Entnahmewert festzulegen ist, und andererseits, mit welcher Höhe dieser Entnahmewert zu bemessen ist. Während das BFG die Frage nach dem Entnahmewert ausreichend umfänglich - und nach unserem Dafürhalten auch inhaltlich zufriedenstellend - behandelt, unterblieb eine erschöpfende Würdigung der zweiten Fragestellung bezüglich der Validität des gewillkürten Betriebsvermögens in den Büchern des Stpfl nahezu vollends.

Der nach [§ 5 EStG](#) Stpfl kann bekanntlich Wirtschaftsgüter als "gewillkürtes Betriebsvermögen" in sein Unternehmen einbringen, was allerdings lediglich durch Aufnahme in die Bücher nach außen hin erkennbar wird. Bedingung für die Aufnahme als gewillkürtes Betriebsvermögen ist einerseits, dass es sich bei diesem Vermögen weder um notwendiges Privatvermögen noch um notwendiges Betriebsvermögen handelt und andererseits, dass die Aufnahme nicht nur deswegen erfolgt, um einen steuerlichen Vorteil zu erreichen. Ein unbebautes Grundstück, das wie im gegenständlichen Fall an ein vom Stpfl betrieblich genutztes Gebäude angrenzt und für eine Betriebserweiterung besonders geeignet ist und in die Bilanzen aufgenommen wurde, stellt gewillkürtes Betriebsvermögen dar (vgl VwGH 23. 12. 1975, 1367/74).

Nach [§ 190 UGB](#) hat der Unternehmer Bücher zu führen und in diesen seine unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss dabei so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten einen Überblick über die Geschäftsfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Bücher haben also üblicherweise lediglich den Anspruch, die Realität abzubilden, und nicht den Anspruch, diese zu definieren. Folgerichtig treten sie also in abgaberechtlichen Fragestellungen immer dann in den Hintergrund, wenn Dokumente hervorkommen, die die Realität nicht nur abbilden sollen, sondern diese tatsächlich auch definieren, wie dies bespw bei Notariatsakten der Fall ist.

Da die Aufnahme des gewillkürten Betriebsvermögens in das Betriebsvermögen keine zusätzliche formale Anforderung hat, stellt sie aber den seltenen Fall dar, dass die Buchführung die Realität eben nicht nur abbildet, sondern diese definiert. Dementsprechend kann die Ausbuchung von gewillkürtem Betriebsvermögen nicht im Nachhinein auf einen in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt vorgenommen werden und die Entnahme wird erst zum Zeitpunkt des tatsächlichen Ausbuchens bewirkt (vgl [VwGH 25. 10. 1994, 94/14/0115](#)). In gegenständlichem Fall sollten also abgabenrechtlich nur jene Teile des infrage stehenden Grundstücks nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden, zu denen Rechtstitel existieren, die sie komplett aus der Sphäre des Unternehmens lösen.

Zitiervorschlag

Zum Glossator

Dr. *Clemens Malainer* ist StB-Anwarter in Wien. Dr. *Andreas Staribacher* ist WT und StB in Wien.

Meta-Daten

Schlagwort(e)

gewillkürtes Betriebsvermögen; notwendiges Betriebsvermögen; Widmung von Wirtschaftsgütern; bilanzielle Behandlung einer Liegenschaft.

Rubrik(en)

Immobilienbesteuerung Rechtsprechung

Rechtsgebiet(e)

Immobilienbesteuerung

Verweise

- > [VwGH 28.2.2018, Ra 2017/15/0054](#)
- > [BFG 17.1.2017, RV/5101086/2013](#)
- > [§ 5 EStG 1988](#)

© 2019 MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH