

4/2009

*Herausgeber:*

Werner Doralt

Gert Iro

Gunter Mayr

Christian Nowotny

Ulrich Runggaldier

## *Wirtschaftsrecht*

Maria Doralt:

**Zur Sitzverlegung ins Ausland im Licht von Cartesio**

Michael Pucher/Christian Zwick:

**Die Einberufung der Hauptversammlung durch eine Minderheit**

## *Arbeitsrecht*

Peter Gattermig/Karl Gattermig:

**Zulässigkeit und Wirkung von Schlichtungsvereinbarungen in Arbeitsverträgen**

## *Steuerrecht*

Reinhold Beiser:

**AbgÄG 2009: Ein Abzugsverbot mehr, ein Stück Nettoprinzip weniger**

Rudolf Wanke:

**Gemeinschaftsrechtliche Prüfung der Kleinunternehmerregelung**

Karl-Werner Fellner:

**Neue Entwicklungen beim Bankgeheimnis – Fehlgriff statt Kunstgriff**

ten. Zu diesem Ergebnis kam der BFH für sämtliche aus dem Unfall resultierende Kosten, damals allerdings noch ausgenommen die Strafverteidigungskosten (vgl. BFH 28. 11. 1977, GrS 2-3/77, BStBl 1978 II, 105). Seit der Änderung seiner Rechtsprechung 1982 sind diese jedoch ebenso abzugsfähig (*Becker in Herrmann/Heuer/Raupach*, § 4 Anm 865 ff).

Da das jüngste Urteil des BFH über die Absetzbarkeit von Strafverteidigungskosten nur dessen langjährige Rechtsprechung wiedergibt, ist kein Grund ersichtlich, weshalb der VwGH gerade angesichts dieses Urteils seine Rechtsprechungslinie überdenken sollte (in diesem Sinne allerdings *Thiele*, ÖStZ 2008, 364).

Allenfalls neu ist bloß die ergänzende Begründung. Der BFH führt nämlich als zusätzliches Argument für die Abzugsfähigkeit von Strafverteidigungskosten § 40 deutsche AO an (entspricht § 23 Abs 2 BAO). Danach ist die Gesetzwidrigkeit einer Handlung für die steuerliche Beurteilung grundsätzlich unbeachtlich. Allerdings führt der BFH dieses Argument als generelles Prinzip dafür an, dass strafbare Handlungen, die in Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit stehen, abzugsfähige Betriebsausgaben begründen können (BFH 9. 12. 2003, VI R 35/96, BStBl 2004 II, 641). In dem von *Thiele* zitierten Urteil hat er dies lediglich explizit für Strafverteidigungskosten nochmals ausgeführt.

### Unterschiedliche Behandlung des Unfallschadens und der Strafverteidigungskosten

Bemerkenswert an der Rechtsprechung des VwGH ist die unterschiedliche Behandlung des fahrlässig herbeigeführten Unfallschadens einerseits und der Strafverteidigungskosten andererseits: Während die Schäden aus dem Unfall einschließlich der Folgeschäden bei betrieblicher Veranlassung abzugsfähig sind, sind die Kosten der Strafverteidigung nicht abzugsfähig (vgl. *Doralt*, EStG § 16 Tz 220). Daher sind zB auch die An-

waltskosten im zivilgerichtlichen Verfahren als Folgeschaden eines Unfalls abzugsfähig, dagegen die Kosten der Verteidigung im Strafverfahren nicht. – Obwohl es sich in beiden Verfahren um Folgekosten aus dem Unfall handelt, wird das Strafverfahren der privaten Sphäre zugeordnet. Die Grenze der Abzugsfähigkeit wird also zwischen zivilgerichtlichem und strafgerichtlichem Verfahren gezogen.

### Unterschiedliche Behandlung von Unfallkosten und anderen Schäden

Nicht aufklären lässt sich allerdings die unterschiedliche Rechtsprechung zu grob fahrlässig herbeigeführten Schäden im Straßenverkehr. Während im Straßenverkehr grob fahrlässig herbeigeführte Schäden während einer betrieblich veranlassenen Fahrt der privaten Sphäre zugerechnet werden (zB VwGH 21. 10. 1999, 94/15/0193), wird bei anderen Schäden im Betrieb nicht einmal nachgefragt, ob der Schaden (zB Maschinenschaden, Feuer) grob fahrlässig herbeigeführt worden ist; jedenfalls gibt es dazu – soweit zu sehen ist – nicht einmal eine Rechtsprechung. Warum aber bei Unfallschäden im Straßenverkehr bei einer betrieblich bedingten Fahrt ein anderer Maßstab angelegt wird als bei anderen Schäden in der betrieblichen Sphäre, ist nicht erklärbar.



#### Die Autorin:

Johanna Dalbauer ist ehemalige Mitarbeiterin des Instituts für Finanzrecht der Universität Wien bei Univ.-Prof. Dr. Werner Doralt.

■ RdW 2009/255, 306

## Gewillkürtes Betriebsvermögen im Gesamt-handvermögen von Personengesellschaften

Sowohl in der österreichischen als auch in der deutschen Literatur und Rechtsprechung ist umstritten, ob die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen auch bei Personengesellschaften zulässig ist. Diese Frage soll im folgenden Beitrag untersucht werden.

Univ.-Ass. Dr. Sebastian Bergmann  
Universität Linz

### 1. Begriff des „gewillkürten Betriebsvermögens“

Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommen Wirtschaftsgüter in Betracht, die weder dem Betrieb noch der Privatsphäre eines Steuerpflichtigen unmittelbar dienen, die aber betriebliche Interessen, wie insbesondere die Kapitalausstattung, fördern.<sup>1)</sup>

In Frage kommen insbesondere Wertpapiere<sup>2)</sup> oder vermietete Liegenschaften,<sup>3)</sup> die dem Betriebsvermögen zur Kapitalstärkung gewidmet werden. Voraussetzungen sind,<sup>4)</sup>

1) VwGH 17. 1. 1995, 94/14/0077, ÖStZB 1995, 502; das sind insbesondere Wirtschaftsgüter, deren Art nicht eindeutig in den betrieblichen oder privaten Bereich weist, deren Einreihung in den betrieblichen

oder privaten Bereich aber auch ihrer Natur nicht widerspricht (BFH 31. 5. 2001, IV R 49/00, BStBl 2001 II 828).

2) VwGH 2. 2. 1962, 0242/59, ÖStZB 1962, 71.

3) VwGH 12. 12. 1995, 94/14/0091, ÖStZB 1996, 303.

4) VwGH 17. 1. 1995, 94/14/0077, ÖStZB 1995, 502; ausführlich *Doralt*, EStG<sup>11</sup> § 4 Tz 58 ff.

- dass es sich bei dem Wirtschaftsgut weder um notwendiges Betriebsvermögen noch um notwendiges Privatvermögen handelt (daher kommt eine im Betrieb eingesetzte Maschine oder das selbstbewohnte Eigenheim nicht in Betracht),
- die Widmung des Wirtschaftsgutes als Betriebsvermögen durch Aufnahme in die Unternehmensbücher und
- eine steuerliche Gewinnermittlung nach § 5 EStG (vgl § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG).

Hat sich ein Steuerpflichtiger zur Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen entschieden, wird dieses wie notwendiges Betriebsvermögen behandelt.<sup>5)</sup> Unzulässig ist die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen in jenen Fällen, in denen sie bloß auf steuerlichen Überlegungen (wie etwa bevorstehenden Wertminderungen) beruht.<sup>6)</sup> Es muss vielmehr ein betriebliches Interesse an der Widmung als gewillkürtes Betriebsvermögen bestehen.<sup>7)</sup>

## 2. Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Personengesellschaften

### 2.1. Bisheriger Meinungsstand

In der österreichischen Literatur und Rechtsprechung ist unstritten, ob auch Personengesellschaften (Mitunternehmenschaften) gewillkürtes Betriebsvermögen haben können, wenn sie ihren Gewinn nach § 5 EStG ermitteln. *Doral/Kauba* verneinen dies. Für sie stellt sich die Frage eines gewillkürten Betriebsvermögens insoweit nicht, „als das einer Personengesellschaft gehörende Vermögen auf Grund des Maßgeblichkeitsprinzips auch zum steuerlichen Betriebsvermögen gehört.“<sup>8)</sup> Auch nach Ansicht von *Quantschnigg/Schuch* bleibe für gewillkürtes Betriebsvermögen kein Raum.<sup>9)</sup>

Der VwGH lässt hingegen die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen auch bei Personengesellschaften zu: „Die Zulässigkeit der Behandlung von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen [gelte] bei einer Personengesellschaft gleichermaßen für den Bereich der Gesellschaft als auch für jenen ihrer Gesellschafter [als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen].“<sup>10)</sup> Das entspricht auch der mehrheitlichen Literaturmeinung<sup>11)</sup> und der Auffassung der Verwaltungspraxis.<sup>12)</sup> *Zorn* hält insbesondere die diesbezüglichen Aussagen von *Doral/Kauba* für problematisch, weil es gewillkürtes Betriebsvermögen in Österreich grundsätzlich nur in Fällen gibt, in denen das Maßgeblichkeitsprinzip anwendbar ist und außerdem das in die Unternehmensbilanz aufgenommene Vermögen steuerlich weder dem notwendigen

noch dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet wird, wenn es dem Betrieb nicht in irgendeiner Weise dienlich sein kann.<sup>13)</sup>

Auch in Deutschland ist die Frage, ob gewillkürtes Betriebsvermögen im Bereich von Personengesellschaften möglich ist, nicht abschließend geklärt. Nach der überwiegenden Rechtsprechung des BFH besteht für gewillkürtes Betriebsvermögen bei Personengesellschaften kein Raum: Es sei bereits „geklärt, daß die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens bei Gesamthandsvermögen einer Personenhandels-gesellschaft nicht in Betracht“ komme.<sup>14)</sup> „Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens einer Personenhandels-gesellschaft gehören steuerrechtlich wegen der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz grundsätzlich zum notwendigen Betriebsvermögen der Gesellschaft.“<sup>15)</sup> Dieser Grundsatz erleide jedoch Ausnahmen: „Gesellschaftsvermögen der Personenhandels-gesellschaft und Betriebsvermögen der Mitunternehmenschaft decken sich nicht immer. [...] Der steuerrechtliche Begriff des Betriebsvermögens [gebiete] eine Einengung des steuerrechtlichen Betriebsvermögens der Personenhandels-gesellschaft gegenüber dem handelsrechtlichen Gesellschaftsvermögen, wenn Wirtschaftsgüter [...] notwendiges Privatvermögen sind.“<sup>16)</sup>

Abweichend von dieser Rechtsprechung hat der BFH jedoch in seiner jüngsten Entscheidung zu dieser Thematik Devisentermingeschäfte einer KG wohl als deren gewillkürtes Betriebsvermögen qualifiziert.<sup>17)</sup>

Nach der in der deutschen Literatur überwiegend vertretenen Auffassung ist bei Personengesellschaften kein gewillkürtes Betriebsvermögen möglich. Begründet wird das regelmäßig (entsprechend dem Ansatz des BFH) mit der Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zum Gesamthandsvermögen, welches über das Maßgeblichkeitsprinzip zum notwendigen Betriebsvermögen werde.<sup>18)</sup> Eine Personengesellschaft habe anders als ein Einzelunternehmer kein Wahlrecht, Wirtschaftsgüter, die nicht unmittelbar dem Betrieb dienen, als Betriebsvermögen oder als Privatvermögen zu behandeln.<sup>19)</sup> *Reiß* kommt zwar zum selben Ergebnis, dieses folge aber nicht aus der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, sondern ergäbe sich vielmehr aus dem Abfärbe-

5) VwGH 13. 9. 1988, 88/14/0072, ÖStZB 1989, 51.

6) VwGH 21. 11. 1995, 92/14/0152, ÖStZB 1996, 363.

7) *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 4 Tz 12.1.

8) *Doral/Kauba*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 249.

9) *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 23 Tz 35.2; weiters gegen gewillkürtes Betriebsvermögen *Wacker* in *Schmidt*, dEStG<sup>27</sup> § 15 Anm 481; *Stuhmann* in *Blümich*, dEStG<sup>84</sup> § 15 Rz 451.

10) VwGH 21. 12. 1993, 89/14/0186, ÖStZB 1994, 494 zu einer KG; 17. 1. 1995, 94/14/0077, ÖStZB 1995, 502 zu einer OHG.

11) *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG<sup>4</sup> § 23 Anm 231; *Jakom/Baldauf*, EStG<sup>1</sup> § 23 Rz 178; *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung (1992) 201; *ders*, Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Die Personengesellschaft in Handels- und Steuerrecht (2001) 1 (16); *Bertl*, Entstehung, Bilanzierung und Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Praxisfragen der Bilanzierung (1991) 139 (159 ff).

12) EStR 2000 Rz 5908: „Zum Gesellschaftsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die im zivilrechtlichen Gesamthand- bzw. Miteigentum oder im wirtschaftlichen Eigentum einer Personengesellschaft stehen. In die Gesellschaftsbilanz sind nur Wirtschaftsgüter des notwendigen und – bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 – des gewillkürten Betriebsvermögens aufzunehmen“, mit Verweis auf VwGH 17. 1. 1995, 94/14/0077, ÖStZB 1995, 502.

13) *Zorn* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Die Personengesellschaft in Handels- und Steuerrecht 1 (22).

14) BFH 20. 5. 1994, VIII B 115/93, BFH/NV 1995, 101; siehe außerdem BFH 15. 11. 1978, I R 57/76, BStBl 1979 II 257.

15) BFH 30. 6. 1987, VIII R 353/82, BStBl 1988 II 418; vgl auch BFH 16. 3. 1983, IV R 36/79, BStBl 1983 II 459; 22. 5. 1975, IV R 193/71, BStBl 1975 II 804.

16) BFH 30. 6. 1987, VIII R 353/82, BStBl 1988 II 418; vgl auch BFH 16. 3. 1983, IV R 36/79, BStBl 1983 II 459; 6. 6. 1973, I R 194/71, BStBl 1973 II 705.

17) BFH 20. 4. 1999, VIII R 63/96, BStBl 1999 II 466: „Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) stellen Devisen- oder Warentermingeschäfte spekulative Geschäfte dar, die vorwiegend im privaten Bereich getätigt [...] Sie können aber auch betrieblich veranlaßt sein. Dies erfordert, daß nach Art, Inhalt und Zweck des zu beurteilenden Geschäfts ein (wirtschaftlicher) Zusammenhang mit dem Betrieb besteht. [...] Derartige Geschäfte führen regelmäßig nicht zur Bildung von notwendigem Betriebsvermögen, sondern allenfalls zur Schaffung von gewillkürtem Betriebsvermögen. Die Zuordnung solcher Geschäfte zur betrieblichen Sphäre setzt daher neben einem eindeutigen, nach außen verbindlich manifestierten Widmungsakt des Steuerpflichtigen [...] voraus, daß die Geschäfte im Zeitpunkt ihrer Widmung zu betrieblichen Zwecken auch objektiv geeignet sind, den Betrieb (durch Verstärkung dessen Kapitals) zu fördern.“

18) *Hoyos/Ring* in *Ellrott*, Beck'scher Bilanz-Kommentar<sup>6</sup> § 247 Rz 748; *Ritzrow* in *Dankmeyer/Lochte*, dEStG<sup>150</sup> § 15 Rz 229; *Kauffmann* in *Frotscher*, dEStG<sup>144</sup> § 15 Rz 257; widersprüchlich, aber wohl verneinend *Stuhmann* in *Blümich*, dEStG<sup>84</sup> § 15 Rz 451; *Knobbe-Keuk*, *Woerner* und *Carlé* verneinen darüber hinaus auch die Möglichkeit von notwendigem Privatvermögen (*Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup> (1993) 68; *Woerner*, Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen bei Einzelunternehmern und Mitunternehmern, StBj 1978/79, 201 [215 ff]; *Carlé* in *Korn/Carlé/Stahl/Stahl*, dEStG<sup>40</sup> § 15 Rz 182 ff).

19) *Wacker* in *Schmidt*, dEStG<sup>27</sup> § 15 Rz 481.

prinzip, nach welchem eine Personengesellschaft mit gewerblichen Einkünften notwendigerweise immer einen einheitlichen Gewerbebetrieb unterhält (§ 15 Abs 3 dEStG). Dies führe dazu, dass ihre Wirtschaftsgüter immer dem notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet werden müssen.<sup>20)</sup>

Nach den deutschen Gegenauffassungen von *Klinkmann* und *Plückebaum* sei gewillkürtes Betriebsvermögen hingegen auch bei Personengesellschaften möglich.<sup>21)</sup>

## 2.2. Eigene Auffassung

Unternehmensrechtlich sind Vermögensgegenstände des Gesamthandvermögens einer Personengesellschaft zwingend zu bilanzieren.<sup>22)</sup> Dabei ist gleichgültig, zu welchem Zweck sie genutzt werden. Die Maßgeblichkeit der UGB-Bilanz gilt aber nur in jenen Bereichen, in denen das Steuerrecht Wahlrechte einräumt. Solche Wahlrechte bestehen nur hinsichtlich der Teilwertabschreibung und der Rückstellungsbildung.<sup>23)</sup> Für die steuerrechtliche Qualifizierung als Betriebsvermögen besteht hingegen keine Bindung an die UGB-Bilanz. Der Umfang des Betriebsvermögens bestimmt sich ausschließlich nach steuerrechtlichen Vorschriften.<sup>24)</sup> Entscheidend ist dabei die Art der Nutzung des Wirtschaftsgutes.<sup>25)</sup> Das muss mE in weiterer Folge auch für die Zugehörigkeit zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen gelten. Eine Unterscheidung nach Art der Nutzung lässt sich auch im Gesamthandvermögen von Personengesellschaften durchführen.<sup>26)</sup>

Es erscheint nicht konsequent, gewillkürtes Betriebsvermögen bei Personengesellschaften nicht zuzulassen, weil das Gesamthandvermögen einer Personengesellschaft aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips automatisch notwendiges Betriebsvermögen sei, gleichzeitig aber privat genutzte Wirtschaftsgüter des Gesamthandvermögens dem notwendigen Privatvermögen zuzuordnen.<sup>27)</sup>

Gegen die Möglichkeit von gewillkürtem Betriebsvermögen könnte sprechen, dass aus steuerrechtlicher Sicht eine „willkürliche“ Widmung (Zuordnungswille) des Wirtschaftsgutes bei Personengesellschaften nicht möglich ist. Denn ein im Gesamthandvermögen einer Personengesellschaft stehendes Wirtschaftsgut muss bereits nach unternehmensrechtlichen

Vorschriften in die Bücher aufgenommen werden, sodass für eine gewillkürte Aufnahme kein Raum bleibt.<sup>28)</sup> Hingegen hat ein Einzelunternehmer unternehmensrechtlich nur jene Vermögensgegenstände zu bilanzieren, die er seinem Unternehmen gewidmet hat (und somit nicht alle Wirtschaftsgüter, die in seinem [Privat-]Eigentum stehen).<sup>29)</sup> Deswegen stellt sich bei diesem ein vergleichbares Widmungsproblem nicht. Steht ein Wirtschaftsgut nicht im (wirtschaftlichen) Eigentum der Personengesellschaft (und wäre deshalb nicht schon nach unternehmensrechtlichen Bestimmungen in die Bücher aufzunehmen), könnte es allenfalls gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters sein, dessen Zulässigkeit weitgehend unstrittig ist.<sup>30)</sup> Dem Zuordnungswillen darf aber mE keine zu große Bedeutung im Sinne eines konstitutiven Unterscheidungsmerkmals zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen beigemessen werden, entscheidend ist vielmehr die Art der Nutzung des Wirtschaftsguts.<sup>31)</sup> Auch in Fällen

in denen notwendiges Betriebsvermögen bei Wegfall der betrieblichen Nutzung in den Bücher belassen wird, entsteht (jedenfalls bei Einzelunternehmern) gewillkürtes Betriebsvermögen ohne aktiven Willensakt.<sup>32)</sup>

Die Frage der Zulässigkeit von gewillkürtem Betriebsvermögen hat auf den Umfang des Gesamt-Betriebsvermögens der Personengesellschaften keinen Einfluss, weil jener Teil, der nach der einen Ansicht dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet wird, nach der anderen Ansicht zusätzlich zum notwendigen Betriebsvermögen gehört. Auf den ersten Blick scheint es im Ergebnis nur einen terminologischen Unterschied zu machen, ob man gewillkürtes Betriebsvermögen bei Personengesellschaften zulässt oder nicht, weil gewillkürtes Betriebsvermögen ohnehin wie notwendiges Betriebsvermögen zu behandeln ist.<sup>33)</sup> Ein relevanter Unterschied ergibt sich aber aus § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG: „Beim Übergang von der Gewinnermittlungsart gemäß § 5 auf eine andere Gewinnermittlungsart sind die stillen Reserven [...] des gewillkürten Betriebsvermögens aufzudecken und zu versteuern“. Verneint man die Möglichkeit von gewillkürtem Betriebsvermögen im Bereich von Personengesellschaften, dann könnte es in konsequenter Anwendung dieser These auch zu keinem Aufdecken der stillen Reserven von gewillkürtem

### Die Frage der Zulässigkeit von gewillkürtem Betriebsvermögen hat auf den Umfang des Gesamt-Betriebsvermögens der Personengesellschaften keinen Einfluss.

20) Reiß in *Kirchhoff/Söhn*, dEStG<sup>60</sup> § 15 Rz E 100, E 102; ders in *Kirchhoff*, dEStG KompaktKommentar<sup>4</sup> § 15 Rz 350, mit dem Hinweis, dass „sofern für völlig geringfügige gewerbliche Tätigkeiten neben einer hauptsächlich vermögensverwaltenden Tätigkeit Ausnahmen anerkannt werden sollten, [...] dann allerdings auch gewillkürtes Betriebsvermögen in Betracht“ käme; zum Abfärbeprozess in Österreich siehe *Bergmann*, Abfärbetheorie: Personengesellschaften mit mehreren Betrieben derselben Einkunftsart möglich? ÖStZ 2008, 360 (360 f).

21) *Klinkmann*, Zurechnung von Lebensversicherungen zum Betriebs- oder Privatvermögen bei Absicherung betrieblicher Darlehen, BB 1998, 1233 (1235); *Plückebaum* in *Kirchhoff/Söhn*, dEStG<sup>5</sup> § 4 Rz B 165; weiters wohl auch *Schulze zur Wiesche* in *Bordewin/Brandt*, dEStG<sup>237</sup> § 15 Rz 360.

22) *Nowotny* in *Straube*, HGB<sup>3</sup> § 196 Rz 56.

23) *Zorn*, Entwicklungen in der Rechtsprechung zum Abgabenrecht, ÖStZ 2001, 186 (187 f).

24) VwGH 27. 1. 1998, 93/14/0166, ÖStZB 1998, 469; 20. 6. 2000, 98/15/0169 f, ÖStZB 2000, 653; *Zorn*, ÖStZ 2001, 186 (187 f); *Reiß* in *Kirchhoff/Söhn*, dEStG<sup>60</sup> § 15 Rz E 100 f; *Plückebaum* in *Kirchhoff/Söhn*, dEStG<sup>1</sup> § 4 Rz B 90; aA *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup>, 68.

25) VwGH 23. 1. 2002, 98/13/0213, ÖStZB 2002, 603.

26) *Plückebaum* in *Kirchhoff/Söhn*, dEStG<sup>5</sup> § 4 Rz B 165.

27) Insofern konsequent *Knobbe-Keuk*, *Woerner* und *Carlé*, die auch die Möglichkeit von notwendigem Privatvermögen verneinen (siehe FN 18).

28) Hingegen lässt sich der Zuordnungswille nach Ansicht von *Plückebaum* auch bei Personengesellschaften vollziehen (*Plückebaum* in *Kirchhoff/Söhn*, dEStG<sup>5</sup> § 4 Rz B 165).

29) Zur Widmung und zu den sich daraus ergebenden Abgrenzungsproblemen vgl *Nowotny* in *Straube*, HGB<sup>3</sup> § 196 Rz 53 ff.

30) Damit ein Wirtschaftsgut gewillkürtes und nicht notwendiges Sonderbetriebsvermögen ist, darf es nicht der Personengesellschaft überlassen werden, sondern muss ihr in sonstiger Weise dienen (enger Spielraum; zB Wertpapiere eines Gesellschafters, die zugunsten von Verbindlichkeiten der Personengesellschaft verpfändet werden); vgl dazu vertiefend VwGH 21. 12. 1993, 89/14/0186, ÖStZB 1994, 494; BFH 23. 1. 1992, XI R 36/88, BStBl 1992 II 721; *Doralt*, EStG<sup>11</sup> § 4 Tz 79; *Doralt/Kauba*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 249; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 23 Tz 37.2; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG<sup>4</sup> § 23 Anm 245; *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung, 201; ders in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Die Personengesellschaft in Handels- und Steuerrecht 1 (16); *Bertl* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Praxisfragen der Bilanzierung 139 (146 f); *Wacker* in *Schmidt*, dEStG<sup>27</sup> § 15 Anm 527 ff; *Stuhrmann* in *Blümich*, dEStG<sup>84</sup> § 15 Rz 460b; EStR 2000 Rz 5914, 5919.

31) Hingegen betrachtet *Plückebaum* den Zuordnungswillen als konstitutives Unterscheidungsmerkmal, hält diesen aber auch bei Personengesellschaften für vollziehbar (*Plückebaum* in *Kirchhoff/Söhn*, dEStG<sup>5</sup> § 4 Rz B 136, B 165).

32) VwGH 25. 10. 1994, 94/14/0115, ÖStZB 1995, 308.

33) VwGH 13. 9. 1988, 88/14/0072, ÖStZB 1989, 51.

Betriebsvermögen kommen, wenn die Personengesellschaft einen Wechsel der Gewinnermittlungsart durchführen muss. Die Wirtschaftsgüter würden dann weiterhin dem notwendigen Betriebsvermögen der Personengesellschaft angehören, die ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG ermittelt. Spätestens daraus ergibt sich mE, dass die These, Personengesellschaften könnten kein gewillkürtes Betriebsvermögen haben, für den österreichischen Rechtsbereich nicht aufrechterhalten werden kann. Denn zum notwendigen Betriebsvermögen zählen nur jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen.<sup>34)</sup> Deshalb können Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen, (spätestens) bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart (auf § 4 Abs 1 oder Abs 3 EStG) nicht weiterhin dem Betrieb als notwendiges Betriebsvermögen angehören. Möglicherweise anders verhält sich diese Frage in Deutschland, wo gewillkürtes Betriebsvermögen auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 dEStG zulässig ist und daher keine dem § 4 Abs 10 Z 3 lit b öEStG vergleichbare Bestimmung existiert, auf die man die Zulässigkeit von gewillkürtem Betriebsvermögen bei Personengesellschaften stützen könnte.<sup>35)</sup>

Auch die Ansicht von *Reiß*, der aus dem Abfärbegrundsatz ableitet, dass die Wirtschaftsgüter einer Personengesellschaft immer deren notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet werden müssen, kann nicht überzeugen.<sup>36)</sup> Das österreichische Abfärbepinzip bedingt mE weder einen einheitlichen Gewerbebetrieb, noch ordnet es Vermögensgegenstände dem notwendigen Betriebsvermögen zu, sondern führt lediglich zu einheitlich gewerblichen Einkünften (vgl die §§ 2 Abs 4 Satz 3, 21 Abs 2 Z 2 Satz 2 und 22 Z 3 Satz 2 EStG).<sup>37)</sup>

Aufgrund der zwingenden unternehmensrechtlichen Bilanzierung der Vermögensgegenstände des Gesamthandvermögens sind Wirtschaftsgüter, die sich nach ihrer Art der Nutzung als gewillkürtes Betriebsvermögen eignen, mE immer dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen. Bei Personengesellschaften bleibt daher für „sonstiges Privatvermögen“ kein Raum. Sonstiges Privatvermögen sind Wirtschaftsgüter, die sich zwar ihrer Nutzungsart nach als gewillkürtes Betriebsvermögen eignen würden (indem sie weder dem notwendigen Betriebsvermögen noch dem notwendigen Privatvermögen angehören), die der Steuerpflichtige aber nicht durch Aufnahme in die Bücher zum gewillkürten Betriebsvermögen erklärt hat.<sup>38)</sup>

Soll gewillkürtes Betriebsvermögen einer Personengesellschaft steuerlich entnommen werden, so ist dies nur durch eine ge-

sellschaftsrechtliche Entnahme aus dem Gesamthandvermögen möglich. Dann wird das Wirtschaftsgut nicht mehr in der UGB-Bilanz der Personengesellschaft ausgewiesen und scheidet aus dem gewillkürten Betriebsvermögen aus. Da es dann nicht mehr der Sphäre der Personengesellschaft zuzurechnen ist, könnte es dem Betrieb der Personengesellschaft allenfalls als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gewidmet werden.<sup>39)</sup> Umgekehrtes gilt für die Einlage von gewillkürtem Betriebsvermögen. Eine solche ist nur durch gesellschaftsrechtliche Einlage in das Gesamthandvermögen möglich.

Gewillkürtes Betriebsvermögen kann jedoch nur von Offenen Gesellschaften, Kommanditgesellschaften und Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigungen gebildet werden, nicht hingegen auch bei Gesellschaften bürgerlichen Rechts und stillen Gesellschaften. Nur Erstere können als Außengesellschaften eine unternehmerische Tätigkeit ausüben, welche Voraussetzung für eine Rechnungslegungspflicht und damit für eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG ist.<sup>40)</sup> Zwar kann auch die GesbR je nach Auftreten Außengesellschaft sein,<sup>41)</sup> die Gesellschafter sind dann aber bei Überschreiten der rechnungslegungsrechtlichen Schwellenwerte des § 189 UGB zur Eintragung der Gesellschaft als OG oder KG verpflichtet (§ 8 Abs 3 UGB).

### 3. Zusammenfassung

In der Literatur und Rechtsprechung ist umstritten, ob auch Personengesellschaften (Mitunternehmenschaften) gewillkürtes Betriebsvermögen haben können, wenn sie ihren Gewinn nach § 5 EStG ermitteln. Dies wird von mehreren Autoren mit Hinweis auf das Maßgeblichkeitsprinzip verneint. Dieses führe dazu, dass das Gesamthandvermögen einer Personengesellschaft stets deren notwendiges Betriebsvermögen darstellt.

Der Umfang des Betriebsvermögens bestimmt sich aber ausschließlich nach steuerrechtlichen Vorschriften. Entscheidend ist dabei ausschließlich die Art der Nutzung des Wirtschaftsgutes, sodass die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen mE auch bei Personengesellschaften zulässig ist.

39) Siehe in diesem Zusammenhang bereits oben FN 30.

40) *Bergmann*, Beteiligung am Betrieb eines rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden iSd § 5 Abs 1 Satz 3 EStG, RdW 2008, 544 (545).

41) *Kastner/Doralt/Nowotny*, Grundriss des Gesellschaftsrechts<sup>5</sup> (1990) 37 f.

34) VwGH 20. 2. 1998, 96/15/0192, ÖStZB 1999, 25; 12. 12. 1995, 94/14/0091, ÖStZB 1996, 303; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des Steuerrechts I<sup>9</sup> (2007) Tz 176.

35) Vgl zB BFH 2. 10. 2003, IV R 13/03, BStBl 2004 II 985; *Wied in Blümich*, dEStG<sup>91</sup> § 4 Rz 365.

36) *Reiß in Kirchhoff/Söhn*, dEStG<sup>60</sup> § 15 Rz E 100, E 102; *ders in Kirchhoff*, dEStG KompaktKommentar<sup>4</sup> § 15 Rz 350.

37) Vgl dazu ausführlich *Bergmann*, ÖStZ 2008, 360 (360 f).

38) *Doralt*, EStG<sup>11</sup> § 4 Tz 62.



#### Der Autor:

Dr. Sebastian Bergmann ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.