



GZ. RV/0651-K/07,
miterledigt RV/0652-K/07,
RV/0653-K/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Mainhart, Kommerzialrat Schrimpl und Gerhard Raub, in Anwesenheit der Schriftführerin Melanie Zuschnig, über die Berufung des DI.H, U., geb. xy, A,AStr, vertreten durch Mag. Baumgartner Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungskanzlei, 3100 St. Pölten, Corvinusstraße 34, vom 16. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Hofrat Mag. Wiesner, vom 18. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2005 nach durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei DI.H (in der Folge Bw.) fand im Jahr 2007 eine Außenprüfung gemäß [§ 150 BAO](#) statt.

Im Bericht vom 15. Juni 2007 über deren Ergebnis – soweit die gegenständliche Streitangelegenheit davon betroffen ist - hielt der Prüfer Folgendes fest:

„Der Bw. betreibt ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen mit Standort A, AStr. Das Einzelunternehmen beschäftigt sich vor allem mit klassischer Unternehmensberatung (teilweise über das WIFI) und mit Finanzierungsberatungen. In der Bilanz des

Einzelunternehmens des Bw. sind folgende Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen ausgewiesen:

| Firma | Anteil | Wert | Betriebsverm. | weitere Beteiligte |
|---|--------|-----------|---------------------|---------------------|
| RMUGesmbH (ursprünglich HBGesmbH) GmbH (in der Folge A-GmbH) | 100% | 36.336,42 | 6/1999 (Einlage) | |
| Als Schwerpunkt werden hier Unternehmenssanierungen bis hin zu Insolvenzabwicklungen durchgeführt; im Jahr 2004 erfolgte eine Teilwertabschreibung (TWA) von 30%. | | | | |
| | | | | |
| DPGesmbH (in der Folge B-GmbH) | 75% | 13.125,00 | 5/2002 | 25C.H (Sohn) |
| Es werden Leistungen in der EDV-Programmentwicklung erbracht; Verkauf der Anteile 11/05. | | | | |
| HGesmbH (in der Folge C-GmbH) | 25% | 8.750,00 | 2003 (Einlage) | 75% J.H (Gattin) |
| Erbringt Leistungen im Bereich der Kaufberatung, Unternehmensbewertung, Gründungsberatung, Aufbau von Controlling etc.; im Jahr 2004 erfolgte eine TWA von 30%. | | | | |
| GUGesmbH (in der Folge D-GmbH) | 100% | 59.000,00 | 2/2003 | |
| Unternehmensberatungen, Sanierungen und Insolvenzabwicklungen werden durchgeführt; im Jahr 2005 erfolgte eine TWA von 25%. | | | | |

Die in den Jahren 2004 und 2005 durchgeführten (pauschalen) Teilwertabschreibungen der oben angeführten Beteiligungen waren auf Grund der Tatsache, dass diese wie im Folgenden begründet nicht als Betriebsvermögen einzustufen sind, nicht unmittelbar Gegenstand einer Überprüfung. Angemerkt muss jedoch werden, dass die diesbezüglich geforderten, betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechenden Unternehmensbewertungen (siehe dazu auch RZ 2241 der EStR) nicht vorliegen.

Im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung war die Betriebsvermögenseigenschaft dieser Beteiligungen zu untersuchen: In die Gewinnermittlung gemäß [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) kann nur notwendiges Betriebsvermögen einbezogen werden. Notwendiges Betriebsvermögen sind jene

Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen. Maßgebend für die Zuordnung zum Betriebsvermögen sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung. Subjektive Momente, wie z.B. der Anschaffungsgrund, sind für die Qualifikation nicht entscheidend. Die Einkommensteuerrichtlinien geben in RZ 492 weitere Hinweise zur Einstufung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften als Betriebsvermögen. Unter anderem heißt es: „Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehört dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und der Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen. Ist z.B. Zweck der Kapitalgesellschaft der Vertrieb der Produkte des Einzelunternehmens und entspricht die Geschäftstätigkeit zumindest überwiegend diesem Zweck, gehört die Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Kann die wirtschaftliche Verbindung zur Kapitalgesellschaft durch eine gleichartige Verbindung zu einem anderen Unternehmer ersetzt werden, liegt ein besonderer Vorteil der konkreten Kapitalgesellschaft nicht vor, Synergieeffekte durch die Nutzung der Einrichtungen der Kapitalgesellschaft (Buchführung etc.) für das Erzeugungsunternehmen allein stellen im Hinblick auf die notwendige Verrechnung zu Fremdvergleichsgrundsätzen noch keinen besonderen, die Betriebsvermögenseigenschaft der Beteiligung begründenden Vorteil dar.“

Aus der Befragung bei Prüfungsbeginn bzw. im Rahmen der Besprechung vom 26. April 2007 ist folgender Sachverhalt festzuhalten: Die Geschäftsfelder der Gesellschaften, an denen Anteile gehalten werden, wurden vom Bw. in der oben dargestellten Form beschrieben. In beiden Besprechungen wurden von Seiten des Unternehmers auf die Abgrenzung der Firmen zueinander und die eigenständigen Geschäftsbereiche hingewiesen. Eine Verflechtung der Gesellschaften zum Einzelunternehmen ergibt sich durch die Tatsache, dass der Bw. als Geschäftsführer dieser Gesellschaften agiert und andererseits daraus, dass bis auf die D-GesmbH alle Firmen ihren Sitz in A, AStr, haben und z.B. Verwaltungsarbeiten einheitlich erledigt werden. Die geforderte enge wirtschaftliche Verflechtung (Abhängigkeit) des Einzelunternehmens zu den Kapitalgesellschaften kann aus den Aussagen des Bw. nicht abgeleitet werden und ist auch aus den Buchhaltungsunterlagen (z.B. über ev. ständige Verrechnung) nicht konkretisierbar. Auf eine besondere Förderung des Betriebszweiges des Einzelunternehmens kann aus dem vorliegenden Sachverhalt nicht geschlossen werden. Nach entsprechender Würdigung des Sachverhaltes vertritt die Betriebsprüfung die Ansicht, dass alle angeführten Beteiligungen nicht die erforderlichen Kriterien zur Einstufung als Betriebsvermögen erfüllen. Da somit die Beteiligungen als Privatvermögen zu werten sind, waren folgende Prüfungsfeststellungen zu treffen:

Eröffnungsbilanzberichtigung zum 1.1.2003 unter Minderung der Position „Beteiligungen“ um € 49.461,42; Stornierung der Einlage der Anteile an der C-GmbH im Jahr 2003 in der Höhe von € 8.750,00; Stornierung der Aktivierung der Anteile an der D-GmbH im Jahr 2003 in der Höhe von € 59.000,00; Rückgängigmachung der Teilwertabschreibungen der Jahre 2003 (€ 13.525,93) und 2004 (€ 14.750,00), Abgang 2005 € 13.125,00 ; Ausbuchung der Finanzierungskosten für die Anschaffung der Anteile an der D-GmbH in der Höhe von - € 2.729,51/2003, € 3.301,14/2004 und € 1.502,69/2005; Stornierung des Veräußerungserlöses für die Anteile an der B-GmbH in der Höhe von € 3.750,00. Die sich aus diesen Maßnahmen ergebenden Erfolgsauswirkungen betrugen insgesamt € 2.729,51/2003, € 16.827,07/2004 und € 25.627,69/2005.“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers, nahm die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 nach [§ 303 BAO](#) wieder auf, erließ am 18. Juni 2007 neue Einkommensteuerbescheide und setzte darin die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit in den Jahren 2003, 2004 und 2005 mit - € 2.357,49, € 3.600,13 bzw. € 9.009,09 fest.

Mit Eingabe vom 15. Juli 2007, beim Finanzamt jeweils eingelangt am 16. Juli 2007, erhob der Bw. im Wege seiner steuerlichen Vertreterin Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003, 2004 und 2005, welche sich gegen die Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit richtete. Begründend führte der Bw. gleich lautend für die Jahre 2003, 2004 und 2005 aus, dass er gehaltene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Rahmen seines Einzelunternehmens als notwendiges Betriebsvermögen gehalten habe. Die Argumentation des Finanzamtes, dass es sich nicht um ein solches handle, stütze dieses lediglich auf die Einkommensteuerrichtlinien (RZ 492) und leite daraus ab, dass die dort geforderte enge wirtschaftliche Verflechtung (Abhängigkeit) nicht vorliege, weswegen auch auf eine besondere Förderung des Betriebszweiges des Einzelunternehmens nicht geschlossen werden könne. Vereinfachend dazu werde auf die strukturellen Verbindungen verwiesen in Form der gemeinsamen Geschäftsführung des Bw. und den gemeinsamen Firmensitz. Nicht berücksichtigt worden seien die im Zeitpunkt des Erwerbes bzw. der Einlage der Beteiligungen in das Betriebsvermögen maßgebenden Umstände, an Hand deren Beurteilung der Ausweis der Beteiligungen im Betriebsvermögen nachvollziehbar sei. Seine selbständige Tätigkeit habe der Bw. als Konsulent – auf Grund seiner langjährigen Tätigkeit in leitender Stellung im Bankwesen – für eine Unternehmensberatungsfirma begonnen. Im Rahmen dieser Konsulententätigkeit seien dem Bw. allmählich erweiterte Aufgabenbereiche auf dem Gebiet der Unternehmensberatung überantwortet worden. Wegen fehlender gewerberechtlicher Befugnisse sei daher die Gründung der C-GmbH erforderlich geworden, deren gewerberechtliche Geschäftsführung durch eine dritte Person erfolgt sei. Die GmbH habe sich

fortan im Geschäftsfeld Unternehmensberatung mit Schwerpunkt eingeschränkt auf Bilanzanalysen und allgemeine wirtschaftliche Durchleuchtungen von Unternehmen betätigt. Die im Rahmen von Auftragsabwicklungen erforderlichen Expertisen zu Finanzierungsfragen seien vereinbarungsgemäß an das Einzelunternehmen ausgelagert worden, das diese Tätigkeiten auch selbständig verrechnet habe. Im Jahr 1996 habe der Bw. die persönliche gewerberechtliche Befähigung als Unternehmensberater erlangt. Allein aus Haftungsgründen sei aber die Trennung zwischen Finanzierungsberatung durch das Einzelunternehmen und die Unternehmensberatung durch die C-GmbH aufrecht geblieben. Verstärkte Nachfrage nach Beratungsleistungen im Bereich von Unternehmenssanierungen bis hin zu Insolvenzabwicklungen hätten den Bw. zur Änderung des Firmenwortlautes auf A-GmbH und des Unternehmensgegenstandes veranlasst. Gleichzeitig hätte der Bereich der allgemeinen Unternehmensberatung auf speziellere Geschäftsfelder wie Aufbau von Controlling und Kostenrechnung in Unternehmen, Unternehmensbewertungen, Erstellung von Businessplänen und anderes mehr, ausgebaut werden sollen. Diese Vorgehensweise sei auf die Gewinnung neuer Kundenkreise durch ein erweitertes Leistungsangebot ausgerichtet gewesen. Neue Kundenkreise hätten auch weitere Aufträge für Finanzierungsberatungen durch das Einzelunternehmen bringen sollen. Dieselbe Überlegung habe auch für die Gründung der B-GmbH gegolten. Einerseits um ein „Fullservice“ im Bereich der Unternehmensberatung anbieten zu können, andererseits aber um durch Cross Selling weitere Aufträge für das Einzelunternehmen zu erschließen seien diese unternehmensstrategische Beteiligungen eingegangen worden. Eine Implantation des Leistungsangebotes der B-GmbH in die C-GmbH sei infolge gewerberechtlicher Probleme nicht möglich gewesen. Strukturell sei es für notwendig erachtet worden, die jeweilige unternehmerische Betätigung in einer eigenen GmbH abzuwickeln, als es sich dabei um hochgradig risikobehaftete Tätigkeiten gehandelt. Anders gelagert sei der Sachverhalt die D-GmbH betreffend. Ein nicht unwesentlicher Umsatzanteil der Einzelunternehmung und der Kapitalgesellschaften hätte aus Aufträgen durch das WIFI Oberösterreich resultiert. Der Trend Beratungsaufträge vorrangig an oberösterreichische Beratungsunternehmen zu vergeben habe zum Erwerb eines gut eingeführten Unternehmens eines Beraterkollegen gezwungen. Damit hätten bestehende Aufträge der D-GmbH erhalten und die für die Firmengruppe des Bw. wichtigen Umsätze gesichert werden sollen. Abweichend von der Beurteilung der Abgabenbehörde, die sich ausschließlich auf eine wirtschaftliche Verflechtung (Abhängigkeit) des Einzelunternehmens zu den Kapitalgesellschaften als Entscheidungskriterium hinsichtlich des notwendigen Betriebsvermögens berufe, komme man unter der Berücksichtigung der Branchengleichheit zum Ergebnis, dass die Beteiligungen an den Kapitalgesellschaften notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens darstellen würden. Nach der Verkehrsauffassung

sei davon auszugehen, dass die Beteiligung an einem Unternehmen dessen Geschäftsgegenstand gleich dem des Beteiligten ist, jedenfalls geeignet ist, dem Betrieb des Einzelunternehmers zu dienen bzw. diesen zu fördern. Auch werden in der Literatur Beteiligungen an branchengleichen Kapitalgesellschaften als typische Beispiele für notwendiges Betriebsvermögen angesehen (Doralt, EStG § 4 Tz 52, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 11.3.1., Wiesner, RWZ 11/2003m 327) bzw. liege notwendiges Betriebsvermögen einer Beteiligung schon dann vor, wenn sie lediglich im Interesse des Unternehmens erworben werde (Weinzierl, „Beteiligungen im Betriebsvermögen“, FJ 1978, 9). Auch nach der Erledigung des BMF vom 30.6.1998, SWK 1998, 478 (Zugehörigkeit von Kapitalanteilen zum notwendigen Betriebsvermögen) liege Betriebsvermögen vor, wenn die betreffende Körperschaft überwiegend der Erfüllung oder Ergänzung des Betriebszweckes diene oder dem Betrieb einen besonderen Nutzen vermittele. Zufolge der Tätigkeit des Einzelunternehmens im Bereich der Unternehmensberatung seien somit die Beteiligungen an den Kapitalgesellschaften nach ihrer Zweckbestimmung objektiv geeignet diesem Betrieb zu dienen und ihn zu fördern, ihm also Möglichkeiten zu eröffnen, die aus dem Betrieb erzielten Einnahmen zu sichern und zu erweitern.

Mit der angeführten Berufung wurde in der Folge die Betriebsprüfung befasst. In deren Stellungnahme vom 21. August 2007 wurde der unter Verweis auf Doralt erhobene Einwand des Bw., dass es sich um branchengleiche Betriebe handle, einer näheren Betrachtung unterzogen. In dem der Aussage von Doralt zu Grunde liegenden Erkenntnis Zl. 94/15/0147 bestand zwischen dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers und der Kapitalgesellschaft, an denen dieser Anteile hielt, eine entsprechende wirtschaftliche Verbindung. Diese geforderten engen wirtschaftlichen Verbindungen seien im gegenständlichen Fall nicht erkennbar. Dass die fraglichen Beteiligungen (ausgenommen jene an der B-GmbH) im Einzelunternehmen des Bw. objektiv geeignet wären, dem Betrieb zu dienen und ihn zu fördern, mag richtig sein. Im Prüfungsverfahren seien jedoch keine Unterlagen vorgelegt worden, die auf einen konkreten Vorteil des Einzelunternehmens aus den Beteiligungen schließen lassen könnten. Es hätte auch nicht dargelegt werden können, warum die Anteile der im Jahre 1999 gegründeten C-GmbH erst im Jahr 2003 in das Betriebsvermögen eingelegt worden seien. Es würden keine Hinweise vorliegen, dass sich das Geschäftsverhältnis zur C-GmbH derart verändert hätte, dass eine Einlage in das Betriebsvermögen notwendig gewesen sei. Die B-GmbH sei im Jahr 2002 gegründet worden und habe der Sohn des Bw. 25% der Anteile inne; Betriebsgegenstand dieser Gesellschaft sei die EDV-Programmentwicklung. Nach den Aussagen des Bw. sei diese Gesellschaft nie richtig ins Laufen gekommen und stelle einen branchenfremden Betrieb dar, bei der weder eine wirtschaftliche noch eine sonstige Verflechtung zum Einzelunternehmen gegeben sei.

Die gegenständliche Stellungnahme wurde dem Bw. mit Schreiben vom 31. August 2007 zur Gegenäußerung zugeleitet, eine solche erfolgte seitens des Bw. nicht.

In der mündlichen Verhandlung führte der Bw. zunächst aus, dass vom Prüfer lediglich Bewertungsgutachten angefordert worden seien, um die Höhe der vorgenommenen Teilwertabschreibungen überprüfen zu können. Plötzlich habe das Finanzamt jedoch seine Ansicht geändert und die streitgegenständlichen Beteiligungen gänzlich aus dem Betriebsvermögen genommen. Der Bw. trete den Ausführungen im Prüfungsbericht zu Beilage, Seite 1, entgegen, wonach die Gutachten nicht beigebracht worden seien. Zur Nichtbeantwortung des Ersuchens vom 30. August 2007 (Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung) führt der Bw. aus, dass eine solche zu Folge eines Telefonates des Finanzamtes, dass sich ohnehin nichts ändern würde, nicht erfolgt sei. Der Bw. verweist darauf, dass ein bis zum Obersten Gerichtshof gegen ihn gelaufener Haftungsprozess ihm das Risiko seiner einzelunternehmerischen Tätigkeit bewusst gemacht habe. Um seine Haftung zu beschränken, seien die mit höherem Risiko behafteten Teile des Einzelunternehmens in die A-GesmbH ausgelagert worden. Dort seien Tätigkeiten mit Begleitung im Insolvenzverfahren und Unternehmensbewertung durchgeführt worden. Die B-GesmbH sei eine logische Ergänzung auf dem Gebiet der EDV gewesen. Anlässlich der Durchführung von Seminaren des Einzelunternehmens für das WIFI hätte sich gezeigt, dass die Teilnehmer der Seminare auch teilweise Kunden der streitgegenständlichen Firmen geworden seien. Insgesamt würden alle Unternehmungen dem Bw. bzw. nahestehenden Personen gehören bzw. hätten diese dem Bw. gehört. Der Amtsvertreter führte aus, dass der Prüfer anfangs die Einholung eines Gutachtens für die Teilwertabschreibungen in Erwägung gezogen habe. Dann jedoch habe sich im Prüfungsverfahren die neue Tatsache ergeben, dass der konkrete Vorteil der im Betriebsvermögen gehaltenen Unternehmensbeteiligungen nicht klar geworden sei und diese deshalb dem Grunde nach nicht als Betriebsvermögen anzuerkennen gewesen seien. Der Amtsvertreter verwies auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung sowie auf die Fachliteratur, wonach übliche Geschäftsbeziehungen und Synergien nicht für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ausreichen würden. Voraussetzung für notwendiges Betriebsvermögen wäre aus der Sicht des Finanzamtes die konkrete Förderung und der Vorteil für das Einzelunternehmen. Diese Umstände würden im gegenständlichen Fall nicht vorliegen. Der Bw. führte aus, dass es in der Besonderheit eines Unternehmensberatungsbetriebes liege, dass er die vom Finanzamt geforderten Voraussetzungen im Einzelnen nicht benennen könne. Der Bw. verwies auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung, wonach Zweckbestimmung, Besonderheiten des Betriebes und die Verkehrsauffassung in die Beurteilung einzubeziehen seien. Er führt erklärend aus, dass er einen Auftrag eines Kunden nicht persönlich als Einzelunternehmer annehme, sondern über seine GesmbH abwickle, wie dies bereits aus

Haftungsgründen beschrieben worden sei. Dadurch würden aus der Sicht des Bw. auch die von der Rechtsprechung geforderten Beziehungen zwischen Einzelunternehmung und Kapitalgesellschaft entfallen, obschon diese in der realen Abwicklung sehr wohl gegeben seien. Der Amtsvertreter erklärte, dass die Ergebnisse der heutigen mündlichen Berufungsverhandlung zu keiner Änderung der Rechtsansicht des Finanzamtes zu führen vermöge und beantragte die Abweisung der Berufung. Der Bw. verwies auf sein bisheriges schriftliches und mündliches Vorbringen und ergänzte, dass aus seiner Sicht die besondere Situation des Beratungsunternehmens nicht berücksichtigt worden sei; er beantragt die Stattgabe der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die vom Bw. gehaltenen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zum notwendigen Betriebsvermögen gehören und ob die damit im Zusammenhang gebrachten Aufwendungen (im Konkreten die Teilwertabschreibungen sowie die Finanzierungsaufwendungen) als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Gemäß [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Betriebsvermögen ist im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG (nur) das notwendige Betriebsvermögen, das ist die Summe aller im (wirtschaftlichen) Eigentum des Betriebsinhabers stehenden Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb objektiv zu dienen bestimmt sind und dem Betrieb auch tatsächlich dienen.

Die Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen bestimmt sich nach dem Grad der betrieblichen Nutzung. Wirtschaftsgüter sind als Ganzes zu beurteilen. Überwiegend (d.h. funktionell über 50%) betrieblich genutzt, gehören sie zur Gänze zum Betriebsvermögen. Liegt keine überwiegende Nutzung vor, gehört das Wirtschaftsgut zum notwendigen Privatvermögen.

Im Erkenntnis vom 18. September 2003, 2001/15/0008, hat der Verwaltungsgerichtshof die Grundsätze für die Zuordnung von Beteiligungen zum notwendigen Betriebsvermögen wie folgt zusammengefasst:

„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 Wirtschaftsgütern 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 (vgl. Erkenntnis vom 20. Juni 2000, 98/15/0169, 0170).

Kommt neben betrieblicher auch eine private Nutzung in Betracht, zählt das Wirtschaftsgut bei tatsächlicher überwiegender betrieblicher Verwendung zum Betriebsvermögen.

Stammanteile an einer Gesellschaft mbH wiesen 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, der die Beteiligung hält, enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (vgl. VwGH vom 22. November 1995, [94/15/0147](#)).

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

Im gegenständlichen Fall ergeben sich Geschäftsbeziehungen zwischen dem Einzelunternehmen des Bw. und den Kapitalgesellschaften, an denen der Bw. Beteiligungen hält, daraus, dass die Firmen einen gemeinsamen Sitz haben und Verwaltungsarbeiten einheitlich erledigt werden.

Für die Annahme einer ausreichend engen, wirtschaftlichen Beziehung, die das Vorliegen von notwendigem Betriebsvermögen rechtfertigen wurde, genügt es allerdings nicht, wenn mit der Beteiligungsgesellschaft lediglich Geschäftsbeziehungen unterhalten werden, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen. So liegt etwa ein besonderer Vorteil der konkreten Kapitalgesellschaft nicht vor, wenn die wirtschaftliche Verbindung durch eine gleichartige Verbindung zu einem anderen ersetzt werden kann (Wiesner/Grabner/Lattner/Wanke, Einkommensteuergesetz, Anm. 12 zu § 4, Stichwort "Beteiligungen").

Unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke wird eine solche Beteiligung dann genutzt, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Steuerpflichtigen zu gewährleisten.

Diese notwendige besondere Förderung des Absatzes im Gegensatz zu einer nicht ausreichenden „üblichen Geschäftsbeziehung“ ist z.B. dann als gegeben zu erachten, wenn die Beteiligungsgesellschaft ein wesentlicher Kunde des Einzelunternehmens ist. Das hat die Rechtsprechung dann angenommen, wenn das Einzelunternehmen unmittelbar oder mittelbar Umsätze mit der Beteiligungsgesellschaft erzielt (vgl. VwGH vom 18. September 2003,

[2001/15/0008](#)). Ein weiteres Beispiel für die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn keine wirtschaftlichen Beziehungen zwischen dem Einzelunternehmen und der Kapitalgesellschaft bestehen, ist die Beteiligung eines Fremdenverkehrs- und Taxigewerbes an einer Sessellift GesmbH, deren Zweckbestimmung nicht das Erzielen von unmittelbar daraus fließenden Kapitalerträgen, sondern die durch den Bau eines Sesselliftes bewirkte Hebung des Fremdenverkehrs ist (vgl. VwGH vom 26. Mai 1971, [0150/71](#)).

Wenn sich der Bw. zur Untermauerung seines Standpunktes, dass es sich bei den Beteiligungen um notwendiges Betriebsvermögen handle, zunächst darauf berufen hat, dass es sich um branchengleiche Unternehmen handelt, so mag dies zwar – mit Ausnahme der B-GesmbH, die EDV- und damit branchenfremde Leistungen anbietet – zutreffen. Zur Branchengleichheit müssen nach der Rechtsprechung jedoch weitere Indizien hinzutreten, um notwendiges Betriebsvermögen annehmen zu können (vgl. VwGH vom 18. September 2003, [2001/15/0008](#)).

Soferne der Bw. angeführt hat, dass es zwischen dem Einzelunternehmen des Bw. und den Unternehmen, an dem der Bw. Beteiligungen hält, strukturelle Verbindungen in Form der gemeinsamen Geschäftsführung des Bw. und einen gemeinsamen Firmensitz gebe, so stellen diese Umstände keine besonderen Vorteile für das Einzelunternehmen dar, die die Betriebsvermögenseigenschaft der Beteiligungen begründen könnten. Sie haben bei der hier vorzunehmenden Abwägung ebenso wenig Relevanz wie z.B. auch eine Konstellation, dass zwei Unternehmen denselben Eigentümer haben oder aber die gleichen Produkte erzeugen (vgl. Weinzierl, "Beteiligungen" im Betriebsvermögen, in: FJ 1978, S. 8f.).

Was die im Verfahren angesprochenen einheitlichen Verwaltungsarbeiten anbelangt, so kann der Unabhängige Finanzsenat in der Nutzung von Einrichtungen der Kapitalgesellschaften im Hinblick auf die notwendige Verrechnung zu Fremdvergleichsgrundsätzen keinen die Betriebsvermögenseigenschaft der Beteiligungen begründenden Vorteil für das Einzelunternehmen des Bw. erkennen.

Zum Vorbringen des Bw., wonach eine Aufsplittung seiner im Laufe der Jahre ausgeübten Tätigkeitsbereiche und die Auslagerung seiner risikobehafteten Tätigkeiten in Kapitalgesellschaften aus haftungsrechtlichen Gründen erfolgt sei, ist auszuführen, dass der Bw. daraus für seinen Standpunkt nichts gewinnen kann, weil es sich um Gründe handelt, die lediglich in seiner eigenen Person gelegen sind.

Aus der Sicht des erkennenden Senates hat der Bw. die Gesamtheit seiner ursprünglichen Tätigkeit als Unternehmensberater in verschiedene Einzelbereiche aufgespalten und weiters durch Beteiligungszukäufe ergänzt. Es ist jedoch keine Funktion der aufgespaltenen bzw.

zugekauften Bereiche dahin gehend erkennbar ist, dass diese dem (Rest-)Einzelunternehmen wirtschaftlich zum Vorteil gereichen.

Wenn der Bw. in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, dass er Kunden seines Einzelunternehmens - im Rahmen von Vortragstätigkeiten für das WIFI - fallweise auch für die in Rede stehenden Kapitalgesellschaften akquirieren konnte, so zeigt er einen Sachverhalt auf, der genau das Gegenteil der von Lehre und Rechtsprechung geforderten Vorteilsbeziehung zugunsten des Beteiligungsinhabers (Einzelunternehmen) darstellt. Die geschäftlichen Beziehungen müssen sich allein aus den wirtschaftlichen Interessen des Beteiligungsinhabers erklären lassen (vgl. Weinzierl, "Beteiligungen" im Betriebsvermögen, in: FJ 1978, S. 8f.), was bei dieser Konstellation nicht der Fall ist. Vielmehr stehen die einzelnen wirtschaftlichen Betätigungsbereiche des Bw. gleichrangig nebeneinander.

Vom Bw. wurde selbst zugestanden, dass er bei keiner der in Streit stehenden Beteiligungen jene wirtschaftlichen Vorteilsbeziehungen für sein Einzelunternehmen aufzeigen könne, die für die Annahme von notwendigem Betriebsvermögen Voraussetzung wären. Die vom Bw. diesbezüglich geäußerte Ansicht, wonach es in der Besonderheit eines Unternehmensberatungsbetriebes liege, dass er die vom Finanzamt geforderten Voraussetzungen im Einzelnen nicht benennen könne, erscheint nicht nachvollziehbar.

Auch die Ausführung in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass er einen Auftrag eines Kunden nicht persönlich als Einzelunternehmer annehme, sondern aus Haftungsgründen über seine GesmbH abwickle, vermag keinesfalls zu begründen, inwieweit die Durchführung des Auftrages durch die GesmbH dem Einzelunternehmen zu dienen vermag. Gleiches gilt auch für den wirtschaftlichen Nutzen der Beteiligung an der B-GesmbH, welcher – sofern überhaupt gegeben, ein diesbezügliches Vorbringen wurde auch hier nicht erstattet – lediglich zugunsten einer der Kapitalgesellschaften ausfallen könnte, wenn deren Leistungsangebot durch eine zusätzliche EDV-Leistung attraktiver gemacht würde.

Insgesamt waren im gegenständlichen Fall keine Gründe ersichtlich, die die Annahme von notwendigem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Bw. gerechtfertigt hätten. Eine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen stand (allein schon mangels Gewinnermittlung nach § 5 EStG) nicht im Raum, sodass die Zuordnung der Beteiligungen zum Privatvermögen die Folge war.

Dem Begehren des Bw., die in Rede stehenden Beteiligungen dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen, kommt somit keine Berechtigung zu. Damit hat das Finanzamt zu Recht jenen Aufwendungen, die mit den Beteiligungen im Zusammenhang stehen

(Finanzierungsaufwendungen und Teilwertabschreibungen), den Abzug als Betriebsausgaben versagt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. April 2012