



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/3834-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der TGmbH., 1160 Wien, YPlatz, vertreten durch Dr. Scholler & Partner, Steuerberatungskanzlei, 1060 Wien, Schmalzhofgasse 4, vom 10. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 4. Februar 2002 betreffend die Körperschaftsteuer des Jahres 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (TGmbH) betreibt ein Rheumainstitut in der Rechtsform einer GmbH.

Gesellschafter und handelsrechtlicher Geschäftsführer ist Hr. Dr.GS, weiterer Gesellschafter war im berufungsgegenständlichen Jahr Hr. DrHS.

Im Körperschaftsteuerbescheid vom 4. 2. 2004 wurde durch das Finanzamt der Gewinn mit einem Zuschlag in der Höhe von 60 v. H. der Wertpapierunterdeckung, somit um S 1.772 erhöht, da nach Ansicht des Finanzamtes die gem. § 14 (5) EStG 1988 erforderliche Wertpapierdeckung nicht vorhanden gewesen sei.

In der gegen den Körperschaftsteuerbescheid des Jahres 1999 erhobenen Berufung wendet sich die Bw. gegen die Festsetzung des Zuschlages für die Wertpapierunterdeckung mit der Begründung, dass die notwendigen Wertpapiere zur Deckung der Abfertigungsrückstellung zum 31. 12. 1999 der TGmbH "treuhändig von Hrn. Dr.GS" verwaltet worden seien.

Als Nachweis darüber übermittelt die Bw. ein Schreiben datiert mit 5. 6. 2002 der "EAG". In diesem wird mitgeteilt:

"Wir bestätigen aufgrund Ihres Schreibens vom 5. 6. 2002, dass Sie auf Ihrem Wertpapierdepot XX Wertpapiere treuhändig für die TGmbH halten. Ihrem Schreiben entnehmen wir, dass Sie diese seit 1996 dort treuhändig verwalten".

Der Auszug aus dem Wertpapierdepot XX lautet auf den Namen Dr.GS.

Das Finanzamt weist die Berufung vom 11. 6. 2002 gegen den Bescheid vom 4. 2. 2002 mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 Bundesabgabenordnung als unbegründet ab.

Begründend wird ausgeführt:

"Bei der Gewinnermittlung gem. § 5 können Wertpapiere – je nach Nutzung – gewillkürtes oder notwendiges Betriebsvermögen darstellen. Die zur Wertpapierdeckung der Abfertigungsrückstellung angeschafften Wertpapiere gehören zum notwendigen Betriebsvermögen.

Wenn die Bw. nunmehr ausführt, dass die Wertpapiere von Hrn. Dr.GS treuhändig verwaltet worden wären, so ist dem entgegenzuhalten, dass in diesem Fall die Bw. die wirtschaftliche Eigentümerin wäre und diese Wertpapiere als Aktivposten in die Bilanz einzustellen gewesen wären. Da dies nicht der Fall ist und somit die Widmung der Wertpapiere als notwendiges Betriebsvermögen für die Wertpapierdeckung der Abfertigungsrückstellung nicht nachvollziehbar ist, war die Berufung abzuweisen."

Mit Schriftsatz vom 31. Juli 2002 stellt die Bw. den Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz und führt darin (unter Verweis auf RZ 475 der Einkommensteuerrichtlinien 2000) aus, dass die zur Wertpapierdeckung der Abfertigungsrückstellung angeschafften Wertpapiere zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, und ein Wirtschaftsgut die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen nicht dadurch verlieren könne, wenn es nicht ins Betriebsvermögen aufgenommen worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die für die zur Wertpapierdeckung der Abfertigungsrückstellung der Bw. angeschafften Wertpapiere in der Bilanz der Bw. ausgewiesen sein müssen, bzw. ob es ausreicht, wenn einer der beiden Gesellschafter (der handelsrechtliche Geschäftsführer) diese in seinem Wertpapierdepot im eigenen Namen hält.

Gemäß § 14 Abs. 5 EStG 1988 müssen am Schluss jedes Wirtschaftsjahres auf Inhaber lautende Teilschuldverschreibungen inländischer Schuldner im Nennbetrag von mindestens 50 % des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages im Betriebsvermögen vorhanden sein (Wertpapierdeckung).

Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten Zwecken dient oder objektiv erkennbar für private Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar (VwGH 17.1.1995, 94/14/0077). Die buchmäßige Behandlung ist bei Vorliegen eines notwendigen Privatvermögens unmaßgeblich.

Die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 erfasst auch das gewillkürte Betriebsvermögen. Gewillkürtes Betriebsvermögen sind Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum notwendigen Privatvermögen gehören und vom Steuerpflichtigen durch die Aufnahme in die Bücher als Betriebsvermögen gewidmet worden sind (vgl. VwGH 12. 12. 1995; 94/14/0091).

Wirtschaftsgüter müssen, um dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet zu werden, dem Betrieb in irgendeiner Weise förderlich sein können. Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommen nur solche Wirtschaftsgüter in Betracht, die ihrer Beschaffenheit nach auch Betriebsvermögen sein können. Gegenstände, bei denen ein Zusammenhang mit dem Betrieb offensichtlich nicht bestehen kann, sind als gewillkürtes Betriebsvermögen ausgeschlossen (VwGH 20.11.1990, 90/14/0139).

Die Widmung zum Betriebsvermögen erfolgt durch Aufnahme in die Bücher (VwGH 13.6.1989, 86/14/0129; VwGH 12.12.1995, 94/14/0091), ebenso durch Belassen in den Büchern, wenn ein bisher notwendiges Betriebsvermögen nicht mehr betrieblich aber auch nicht privat genutzt wird (VwGH 25.10.1994, 94/14/0115). Die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum gewillkürten Betriebsvermögen ist weiters nur dann rechtens, wenn die dementsprechende Buchung zeitfolgerichtig als laufender Geschäftsfall erfolgt ist (VwGH 21.11.1995, 92/14/0152). Unzulässig ist jedenfalls die rückwirkende Einbuchung gewillkürten Betriebsvermögens (VwGH 14.1.1986, 84/14/0038, VfGH 12.3.1982, 299/79).

Wird gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bücher aufgenommen, dann ist dieses Betriebsvermögen nicht anders zu behandeln als notwendiges Betriebsvermögen (VwGH 13.9.1988, 88/14/0072).

Wertpapiere gehören insbesondere dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie zur Deckung von Abfertigungs- bzw. Pensionsrückstellungen erforderlich sind (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Seite 111, § 4, Tz. 11. 3. 2).

Notwendiges Betriebsvermögen ist in die Steuerbilanz aufzunehmen.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt die Auffassung der Bw. wonach ein Wirtschaftsgut, das nicht ins Betriebsvermögen aufgenommen wurde, die Eigenschaft des notwendigen Betriebsvermögens nicht verliere, und die buchmäßige Behandlung bei Vorliegen des notwendigen Betriebsvermögens unbeachtlich sei durchaus, allerdings nur dann, wenn die

Bw. zum Bilanzierungsstichtag auch Eigentümerin der fraglichen Wirtschaftsgüter gewesen ist.

Davon ist im vorliegenden Fall jedoch nicht auszugehen. Die Behauptung der Bw., dass die Wertpapiere treuhändigen durch den Geschäftsführer Dr.GS verwaltet worden seien wurde durch das Schreiben vom 5. 6. 2002 der "EAG" nicht bestätigt. In diesem verweist die "EAG" darauf, dass ihr *mitgeteilt worden sei*, dass im Wertpapierdepot XX die Wertpapiere treuhändig für die TGmbH (Bw.) gehalten werden.

Wie aus § 14 Abs. 5 EStG 1988 zu entnehmen ist, "müssen" die zur Sicherung der Abfertigungsrückstellung zu bildende Wertpapierdeckung "im Betriebsvermögen" der Bw. "vorhanden sein". Im vorliegenden Fall befinden sich die Fraglichen Wertpapiere jedoch nicht im Eigentum der Bw., sondern handelt es sich um Wertpapier, die sich im Privatvermögen des Geschäftsführers befinden. Diese können daher auch nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz der Bw. eingestellt werden. Für die Qualifizierung als notwendiges Betriebsvermögen, welches (fälschlicherweise) nicht in die Bilanz der Bw. aufgenommen worden sei, fehlt es den Wertpapieren am Eigentum der GmbH. Nur in diesem Fall wäre eine Zuordnung zur GmbH trotz bilanzmäßiger Nichtberücksichtigung möglich gewesen.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 3. Mai 2005