

# 6. Übergang von Eigennützigkeit zu Gemeinnützigkeit

## 6.1. Allgemeines

Der Status der Gemeinnützigkeit bedeutet, dass der Verein in abgabenrechtlicher Hinsicht Begünstigungen in Anspruch nehmen kann, das heißt, dass Steuerpflichten wegfallen. Demzufolge sind im Zeitpunkt des Wechsels von der Eigennützigkeit zur Gemeinnützigkeit steuerliche Maßnahmen zu setzen. Vorschriften dazu finden sich insbesondere im KStG und im UStG, jedoch auch in anderen Abgabenvorschriften.

## 6.2. Ursachen für das Erlangen der Gemeinnützigkeit

Beispiele für den Anlass zum Wechsel von der Eigennützigkeit in die Gemeinnützigkeit sind:

- Beseitigung der Mangelhaftigkeit der schriftlichen Rechtsgrundlage<sup>100</sup> (ZB: Bei einem Verein fehlt im Statut in der Liquidationsbestimmung das Wort „Aufhebung“. In einer außerordentlichen Generalversammlung wird dieser Mangel beseitigt.)
- Änderungen in der tatsächlichen Geschäftsführung<sup>101</sup> (ZB: Ein Verein zahlte Dienstnehmern überhöhte Gehälter; dies wurde eingestellt.)
- Wegfall eines begünstigungsschädlichen Geschäftsbetriebes oder Gewinnbetriebes bzw Erteilung einer Ausnahmegenehmigung (ZB: Ein Verein führte begünstigungsschädliche Auftragsforschung durch; diese wurde nun in eine GmbH ausgelagert.)

## 6.3. Zeitpunkt der Wirkung

Gemäß § 43 BAO müssen die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Gemeinnützigkeit für die Körperschaftsteuer während des gesamten Veranlagungszeitraumes bestehen; hinsichtlich der Umsatzsteuer tritt die Wirkung der Beseitigung des Gemeinnützigkeitshindernisses schon im entsprechenden Voranmeldungszeitraum ein.<sup>102</sup>

### Beispiel 1

Die Statuten eines Vereins weisen Mängel auf; der Verein gibt seine Umsatzsteuervoranmeldungen quartalsweise ab (§ 21 Abs 2 UStG). Im Juni des Jahres 3 hält der Verein eine Generalversammlung ab, bei der den Gemeinnützigkeitsbestimmungen entsprechende

---

100 VereinsR 2001 Rz 110.

101 VereinsR 2001 Rz 126 ff.

102 VereinsR 2001 Rz 110.

## 6. Übergang von Eigennützigkeit zu Gemeinnützigkeit

---

Statuten beschlossen werden. Für die Umsatzsteuer gilt der Verein bereits im 2. Quartal des Jahres 3 als gemeinnützig und kann die entsprechenden Begünstigungen in Anspruch nehmen; für die Körperschaftsteuer tritt erst im Jahr 4 Gemeinnützigkeit ein.

### Beispiel 2

Ein Verein hat in der Vergangenheit die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Gemeinnützigkeit erfüllt, im September des Jahres 15 wird dem an sich ehrenamtlich tätigen, scheidenden Obmann ein sehr großzügiges Geldgeschenk überreicht, im Jahr 16 erfüllt der Verein wieder alle Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen. Der Verein hat einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb, mit dem er nicht in die Umsatzsteuer optiert hat. Wäre der Verein nicht gemeinnützig, würden die allgemeinen Bestimmungen des UStG angewendet und der Verein müsste monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben. Das Geldgeschenk im September des Jahres 15 wird vom Finanzamt als unzulässige Bereicherung des Obmannes eingestuft. Für das Jahr 14 gilt der Verein noch als gemeinnützig. Durch die Bereicherung des Obmanns gilt der Verein für die Körperschaftsteuer im gesamten Jahr 2015 nicht als gemeinnützig. Hinsichtlich der Umsatzsteuer verliert der Verein nur für den September des Jahres 15 die Gemeinnützigkeit und wird für diesen Monat umsatzsteuerpflichtig.

### Beispiel 3

Ein von der tatsächlichen Geschäftsführung her an sich gemeinnütziger Verein veranstaltet seit seiner Gründung jedes Jahr im Juni ein mehrtägiges Zeltfest, das als großes Vereinsfest<sup>103</sup> einzustufen ist. Eine Ausnahmegenehmigung nach § 44 Abs 2 bzw § 45a BAO gibt es nicht. Außerdem werden bei der Außenprüfung im Jahr 5 Statutenmängel festgestellt, für deren Beseitigung keine Rückwirkung zugestanden wird. Der Verein hält im September des Jahres 5 eine außerordentliche Generalversammlung ab, bei der den Gemeinnützigkeitsbestimmungen entsprechende Statuten beschlossen werden. Die Ausnahmegenehmigung wird im Oktober des Jahres 5 ohne Rückwirkung erteilt. Körperschaftsteuerlich gilt der Verein erst ab dem 1.1. des Jahres 6 als gemeinnützig; das heißt, für die Jahre 1 bis 5 besteht unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht. Die allgemeinen Bestimmungen des UStG sind von der Gründung bis einschl September des Jahres 5 anzuwenden; ab Oktober des Jahres 5 gilt der Verein umsatzsteuerlich als gemeinnützig.

---

### Anmerkung

Vereine dürfen als Gewinnermittlungszeitraum kein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben.

---

---

103 § 45 Abs 1a BAO.

# 7. Maßnahmen anlässlich des Wechsels von Eigennützigkeit zu Gemeinnützigkeit

## 7.1. Allgemeines

Im Zeitraum der Eigennützigkeit sind je nach Tätigkeit des Vereins betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte möglich; daneben kann ein Vereinsbereich bestehen.

Für den Zeitraum der Gemeinnützigkeit sind die bisherigen Tätigkeiten des Vereins in folgende Bereiche aufzuteilen:

- Vereinsbereich (dieser entspricht dem bisherigen Vereinsbereich)
- unentbehrlicher Hilfsbetrieb
- entbehrlicher Hilfsbetrieb
- begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb, Gewerbebetrieb, land- und forstwirtschaftlicher Betrieb
- Vermögensverwaltung

Diese Einordnung ist sowohl für die Körperschaftsteuer als auch für die Umsatzsteuer bedeutsam.

## 7.2. Körperschaftsteuerliche Maßnahmen zu Beginn der Steuerbefreiung (§ 18 Abs 1 KStG 1988)

### 7.2.1. Allgemeines

Im Gegensatz zu eigennützigen und somit unbeschränkt steuerpflichtigen Vereinen sind gemeinnützige Vereine gemäß § 5 Z 6 KStG mit ihren unentbehrlichen Hilfsbetrieben von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit und unterliegen „mit den (weitgehend dem Steuerabzug unterliegenden) Einkünften nach Maßgabe des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988“<sup>104</sup> der beschränkten Steuerpflicht.

Anlässlich des Wechsels von der Eigennützigkeit in die Gemeinnützigkeit sind die Bestimmungen des § 18 KStG hinsichtlich des Beginns der Steuerbefreiung zu beachten. Da der Eintritt in die Gemeinnützigkeit körperschaftsteuerlich zu Beginn eines Jahres erfolgt,<sup>105</sup> sind die in § 18 Abs 1 KStG normierten Maßnahmen zum 1.1. des Jahres zu setzen.

Die stillen Reserven sind also zum Ende des Jahres zu ermitteln, in dem der Eintritt in die Gemeinnützigkeit erfolgt ist.

104 KStR 2013 Rz 1326.

105 § 43 BAO.

## 7. Maßnahmen anlässlich des Wechsels von Eigennützigkeit zu Gemeinnützigkeit

### **Beispiel**

Im Jahr 5 wurden die Statuten repariert; die stillen Reserven sind also zum 31.12. des Jahres 5 aufzudecken.

§ 18 KStG regelt die Folgen eines teilweisen oder gänzlichen Sphärenwechsels. Somit werden die normierten Folgen auch dann schlagend, wenn ein einzelner Betrieb zwischen der Sphäre der Steuerpflicht und der Sphäre der Steuerbefreiung wechselt, unabhängig von einem Eintritt des Vereins in die Gemeinnützigkeit oder einem Verlust derselben.

Der Anwendungsbereich dieser Bestimmung bezieht sich ausschließlich auf inländische Körperschaften, die in die Steuerfreiheit eintreten oder diese verlassen. Folglich können nur unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und gemäß § 1 Abs 3 Z 3 KStG beschränkt steuerpflichtige inländische Körperschaften betroffen sein; daraus ist erkennbar, dass es sich nur um persönliche Steuerbefreiungen handeln kann.<sup>106</sup> In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass dem Normzweck entsprechend auch stille Reserven des inländischen Vermögens ausländischer Körperschaften dieser Bestimmung zu unterwerfen seien.<sup>107</sup> Zur Auswirkung der Ausweitung der Gemeinnützigkeitsbefreiung auf ausländische EU-Körperschaften siehe Punkt 9.1.

Den EB ist zu entnehmen,

- dass Ziel dieser neu geschaffenen Regelung über die Abgrenzung der Besteuerungsverhältnisse bei einem Wechsel von der unbeschränkten Steuerpflicht in die persönliche Steuerbefreiung oder umgekehrt ist, eine Lücke im bisherigen Körperschaftsteuerrecht abzudecken;
- dass gewährleistet ist, „*daß stille Reserven im Betriebsvermögen nicht unbesteuert bleiben*“;
- dass „*der zwingende Ansatz des gemeinen Wertes bewirkt, daß der Firmenwert bei dieser Endbesteuerung nicht anzusetzen ist*“;
- dass Abs 1 zweiter Satz sicherstellt, „*daß Körperschaften, die nicht auf Grund ihrer Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften buchführungspflichtig sind, der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 [...] zusteht*“.<sup>108</sup>

§ 18 KStG trifft keine Aussage zur Gewinnermittlung. Folglich ist die Art der Gewinnermittlung nicht von Relevanz und die normierten Folgen des Wechsels sind laut Literatur für die Gewinnermittlungsarten gemäß § 4 Abs 1 und 3 bzw § 5 EStG von Bedeutung.<sup>109</sup>

<sup>106</sup> Feckter in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer: Kommentar § 18 Tz 7 f.

<sup>107</sup> Aigner/Heinrich, Besteuerung gemeinnütziger ausländischer Körperschaften, ÖStZ 1998, 346.

<sup>108</sup> ErläutRV 622 BlgNR 17. GP 21.

<sup>109</sup> Ecker/Binder in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG Körperschaftsteuergesetz<sup>2</sup> (2016) § 18 Rz 27; KStR 2013 Rz 1418.

### 7.2.2. Wechsel: Entstrickung

Hinsichtlich des Wechsels eines Vereins zwischen Besteuerungsregimen, konkret von der Sphäre der unbeschränkten Steuerpflicht in die Sphäre der Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht, also beim Wechsel von der Eigennützigkeit zur Gemeinnützigkeit, sieht § 18 Abs 1 KStG vor, dass Vermögenszuwächse (= stille Reserven) im Betriebsvermögen, welche in Zeiträumen der unbeschränkten Steuerpflicht angewachsen sind, im Zeitpunkt des Wechsels in die steuerbefreite Sphäre der Besteuerung zu unterziehen sind. Durch diese Bestimmung wird verhindert, dass im Falle des Verkaufs von Betriebsvermögen nach dem Wechsel in die Gemeinnützigkeit der in der Zeit der Steuerpflicht angefallene Vermögenszuwachs endgültig unbesteuert bliebe.

§ 18 Abs 1 KStG normiert:

Wird eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit, hat sie zum Zeitpunkt des Endes der Steuerpflicht den Buchwert der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens dem gemeinen Wert dieser Wirtschaftsgüter gegenüberzustellen und den Unterschiedsbetrag der Besteuerung zugrunde zu legen. Von diesem Unterschiedsbetrag ist bei einem nicht unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 abzuziehen.

In § 18 Abs 3 KStG heißt es: *„Beginnt oder endet die unbeschränkte Steuerpflicht nicht zur Gänze, gelten die Abs. 1 und 2 für die betroffenen Teile.“*

Dadurch wird erreicht, dass die Entstrickung nur für die betroffenen, das heißt nach Erlangen der Gemeinnützigkeit steuerfreien Teile gilt. Diese Bestimmung über den partiellen Eintritt in die Steuerbefreiung hat insbesondere für den unentbehrlichen Hilfsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins Bedeutung.<sup>110</sup>

#### Beispiel 1

Ein nicht begünstigter Rechtsträger wechselt in die Gemeinnützigkeit: Ein Betrieb, der bisher unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig war, wird unentbehrlicher Hilfsbetrieb und dadurch von der Körperschaftsteuerpflicht befreit.

#### Beispiel 2

Ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb eines begünstigten Rechtsträgers erfüllt die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung und wird unentbehrlicher Hilfsbetrieb.

§ 18 KStG regelt die Vorgangsweise bei einem Sphärenwechsel und impliziert damit, dass bereits eine Steuerfähigkeit gemäß § 4 KStG gegeben ist.<sup>111</sup> Keine Anwendung findet § 18 auf:

- Beendigungs- und Veräußerungsvorgänge (Veräußerung oder Aufgabe eines steuerpflichtigen Betriebes): Würdigung nach den Bestimmungen des § 24 EStG

<sup>110</sup> Achatz/Sperz in Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz: Kommentar § 18 Tz 34.

<sup>111</sup> Ecker/Binder in Lang/Rust/Schuch/Staringer § 18 Rz 14.

## 7. Maßnahmen anlässlich des Wechsels von Eigennützigkeit zu Gemeinnützigkeit

- (Teil-)Betriebsveräußerungen
- Liquidation von steuerbefreiten Betrieben
- Zuzug und Wegzug einer Körperschaft<sup>112</sup>
- Umgründungen, sofern es nicht zu einem Sphärenwechsel kommt
- Wegfall einer sachlichen Befreiung (zB Beteiligungsertragsbefreiung)<sup>113</sup>

Es gibt jedoch Fälle, bei denen trotz des Wechsels in die steuerbefreite Sphäre eine spätere Veräußerung von bestimmten Wirtschaftsgütern iRd beschränkter Steuerpflicht steuerpflichtig sein kann (Veräußerung von Kapitalvermögen gemäß § 21 Abs 2 Z 3 und Abs 3 Z 3 und 3a KStG, Veräußerung von Grundstücken gemäß § 21 Abs 3 Z 4 KStG). In diesen Fällen unterbleibt die Aufdeckung der stillen Reserven, widrigenfalls es zu einer Doppelbesteuerung käme.<sup>114</sup>

### **7.2.3. Wechsel: Bewertung**

§ 18 sieht für die Ermittlung der stillen Reserven den Vergleich des Buchwertes mit dem gemeinen Wert vor. Das KStG verwendet den Terminus „gemeiner Wert“, ohne ihn näher zu erläutern; daher ist § 10 BewG<sup>115</sup> heranzuziehen.<sup>116</sup>

Gemäß § 10 Abs 2 BewG wird der gemeine Wert

durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Im Folgenden werden einige Fakten zum gemeinen Wert dargestellt:<sup>117</sup>

- Aufgrund des Gesetzeswortlauts deckt sich der gemeine Wert, trotz bestehender Unterschiede zum Zivilrecht, weitgehend mit dem ordentlichen Preis des § 305 ABGB.<sup>118</sup>
- Das Bewertungsgesetz geht, aus der Entwicklungsgeschichte erklärbar, von einer Veräußerung aus.<sup>119</sup>
- Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Wirtschaftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bzw der im Rahmen einer wirtschaftlichen Einheit zu bewertenden Mehrheit von Wirtschaftsgütern bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.<sup>120</sup>
- Der gemeine Wert beinhaltet keine Umsatzsteuer.<sup>121</sup>

112 Ecker/Binder in Lang/Rust/Schuch/Staringer § 18 Rz 12 bis 14.

113 Feckter in Lachmayer/Strimitzer/Vock § 18 Tz 8.

114 Ecker/Binder in Lang/Rust/Schuch/Staringer § 18 Rz 14a.

115 Bundesgesetz vom 13. Juli 1955 über die Bewertung von Vermögensschaften (Bewertungsgesetz 1955 – BewG 1955), BGBl 1955/148 idF BGBl I 2019/104.

116 Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz (29. Lfg 2019) § 10 BewG Rz 6.

117 Twaroch/Wittmann/Frühwald § 10 BewG Rz 14 ff.

118 Twaroch/Wittmann/Frühwald § 10 BewG Rz 14.

119 Twaroch/Wittmann/Frühwald § 10 BewG Rz 15.

120 Twaroch/Wittmann/Frühwald § 10 BewG Rz 21.

121 VwGH 25.10.2006, 2004/15/0093.

Vom gemeinen Wert sind die Anschaffungskosten und der Teilwert zu unterscheiden: Gemäß § 6 Z 1 und Z 2 lit a EStG ist Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Abnutzbares Anlagevermögen ist um die Absetzung für Abnutzung (AfA) nach den §§ 7 und 8 EStG zu vermindern. Sofern der Teilwert niedriger ist, kann dieser angesetzt werden.

§ 203 Abs 2 UGB definiert Anschaffungskosten mit den

Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Diese Definition stimmt weitgehend mit jener der steuerlichen Anschaffungskosten überein: Kosten, die dem Anschaffungsvorgang dienen. Als Anschaffungskosten gelten somit die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, also um es zweckentsprechend nutzen zu können.<sup>122</sup> Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten.<sup>123</sup>

Die Definition der Herstellungskosten findet sich in § 203 Abs 3 UGB:

- (1) Gegenstände des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen gemäß § 204, anzusetzen.
- (2) [...]
- (3) Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Bei der Berechnung der Herstellungskosten sind auch angemessene Teile dem einzelnen Erzeugnis nur mittelbar zurechenbarer fixer und variabler Gemeinkosten in dem Ausmaß, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, einzurechnen. Sind die Gemeinkosten durch offenbare Unterbeschäftigung überhöht, so dürfen nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile dieser Kosten eingerechnet werden. Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen dürfen eingerechnet werden. Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebes dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.
- (4) Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung von Gegenständen des Anlage- oder des Umlaufvermögens verwendet wird, dürfen im Rahmen der Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Die Anwendung dieses Wahlrechts ist im Anhang anzugeben; mittelgroße und große Gesellschaften (§ 221 Abs. 2 und 3) haben außerdem im Anhang den insgesamt nach dieser Bestimmung im Geschäftsjahr aktivierten Betrag anzugeben.

---

122 VwGH 23.2.2017, Ro 2016/15/0006, Rn 17 mVa VwGH 20.5.2010, 2007/15/0153, VwSlg 8547 F/2010.

123 VwGH 7.6.2005, 2002/14/0011, VwSlg 8035 F/2005.

## 7. Maßnahmen anlässlich des Wechsels von Eigennützigkeit zu Gemeinnützigkeit

- (5) Als Geschäfts(Firmen)wert ist der Unterschiedsbetrag anzusetzen, um den die Gegenleistung für die Übernahme eines Betriebes die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt. Die Abschreibung des Geschäfts(Firmen)werts ist planmäßig auf die Geschäftsjahre, in denen er voraussichtlich genutzt wird, zu verteilen. In Fällen, in denen die Nutzungsdauer des Geschäfts(Firmen)werts nicht verlässlich geschätzt werden kann, ist der Geschäfts(Firmen)wert über 10 Jahre gleichmäßig verteilt abzuschreiben. Im Anhang ist der Zeitraum zu erläutern, über den der Geschäfts(Firmen)wert abgeschrieben wird.

Nach hRsp des VwGH „*ist es beispielsweise für eine Wertermittlung auf der Absatzseite („gemeiner Wert“) vom Ansatz her verfehlt, der Wertermittlung die indexbereinigten seinerzeitigen Anschaffungskosten (und damit die Beschaffungsseite) zugrunde zu legen*“.<sup>124</sup> Folglich handelt es sich bei Anschaffungskosten um einen ankaufsorientierten Wert, der sich vom gemeinen Wert unterscheidet.<sup>125</sup>

Der Teilwert bildet einen eigenständigen Wert.<sup>126</sup> Er wird gemäß § 6 Z 1 EStG definiert als „*der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes iRd Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt*“. Diese Formulierung deckt sich, abgesehen von unwesentlichen Unterschieden, nahezu wortwörtlich mit jener des § 12 BewG.

Nach hRsp des VwGH ist der Teilwert der Wert, den ein Wirtschaftsgut für den Betrieb hat, also den der Erwerber des ganzen Betriebes iSd Erwerbsfiktion des § 6 Z 1 EStG für dieses Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dieser Zusammenhangswert einzelner Wirtschaftsgüter im betrieblichen Gefüge bedingt auch, dass der Teilwert wesentlich vom Einzelveräußerungspreis (gemeinen Wert) oder Verkehrswert eines Wirtschaftsguts abweichen kann.<sup>127</sup> Der Teilwert von Anlagegütern kann daher aus dem Zusammenhang der einzelnen Wirtschaftsgüter im Betrieb über dem gemeinen Wert des einzelnen Anlagegutes liegen. Keinesfalls liegt der Teilwert unter dem Einzelveräußerungspreis.<sup>128</sup>

Der Teilwert ist ein betriebsindividueller Wert, da das gleiche Wirtschaftsgut in verschiedenen Betrieben, abhängig von der jeweiligen Funktion im Betrieb, unterschiedliche Werte aufweisen kann. Das unterscheidet ihn vom gemeinen Wert, einem objektiven Wert, der im selben räumlichen und zeitlichen Zusammenhang immer gleich ist.<sup>129</sup>

124 VwGH 12.8.1994, 90/14/0145, VwSlg 6908 F/1994.

125 Twaroch/Wittmann/Frühwald § 10 BewG Rz 7.

126 Twaroch/Wittmann/Frühwald § 10 BewG Rz 5.

127 VwGH 26.7.2006, 2006/14/0016.

128 VwGH 11.6.1991, 90/14/0175; EStR 2000 Rz 2231.

129 Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts – Band II<sup>8</sup> (2019) Rz 822.



Folglich ist der Teilwert ein Wert, der vom gemeinen Wert zwar abgeleitet wird, aber nicht mit ihm ident ist. Der Teilwert geht vom gemeinen Wert des gesamten Betriebes aus, der sich mit dem Preis bestimmt, den der Betrieb als Gesamtheit erzielen würde. Im Zuge dieses Verkaufs bilden die einzelnen Wirtschaftsgüter jeweils einen Teil des gemeinen Wertes, also einen Teilwert.<sup>130</sup>

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gilt nach hRsp die Vermutung, dass die Anschaffungskosten dem Teilwert entsprechen, weil von einem Kaufmann angenommen werden kann, dass er – Fehlmaßnahmen ausgenommen – grundsätzlich nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet, als dieses für seinen Betrieb tatsächlich wert ist. Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, desto stärker wirkt die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten und desto größer sind die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen.<sup>131</sup>

Zusammengefasst lassen sich daraus die folgenden Aspekte ableiten:<sup>132</sup>

### Gemeiner Wert

- Marktwert ohne Zusammenhang mit einem Betrieb
- entspricht dem Liquidationswert<sup>133</sup> bei Einzelveräußerung,<sup>134</sup> Einzelveräußerungspreis<sup>135</sup>
- Verkaufswert exklusive Anschaffungsnebenkosten<sup>136</sup>
- Tauschwert<sup>137</sup>

---

### Anmerkung

Im Falle des Wechsels in die Gemeinnützigkeit bzw im Falle des Wechsels von Wirtschaftsgütern innerhalb begünstigter Rechtsträger (zB bei Begründen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes) ist die Anwendung des gemeinen Werts gesetzlich geboten.

---

### Anschaffungskosten/Herstellungskosten

- Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, um es also zweckentsprechend nutzen zu können, inklusive Anschaffungsnebenkosten sowie nachträglicher Anschaffungskosten
- ankaufsorientierter Wert, der sich vom gemeinen Wert unterscheidet

---

130 Twaroch/Wittmann/Frühwald § 10 BewG Rz 5.

131 VwGH 26.7.2006, 2006/14/0016.

132 EStR 2000 Rz 2591.

133 EStR 2000 Rz 2250.

134 VwGH 6.3.1989, 86/15/0109.

135 EStR 2000 Rz 2231.

136 VwGH 29.4.1992, 90/13/0031.

137 Doralt/Ruppe, Band II<sup>8</sup> Rz 821.