



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung der BW., vertreten durch PLAN TREUHAND GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 30. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Manfred Vogler, vom 15. April 2008 betreffend Körperschaftsteuer für 2005 und 2006 vom 3. April 2008 und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß [§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#) für 2004 und 2005 vom 15. April 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 25. Februar 2004 haben die Gesellschafter der ehemaligen Gesellschaft P-KG eine Barentnahme von 2.000.000,00 € getätigt. Die Entnahme wurde zur Gänze fremdfinanziert.

Zum 29. Februar 2004 wurden in die Berufungswerberin (Bw.), welche damals unter der Firma P-GmbH im Firmenbuch eingetragen war, sämtliche Mitunternehmeranteile der P-KG. nach [Art. 3 Umgründungssteuergesetz](#), BGBl.Nr. 699/1991 idgF eingebracht. Damit ist das gesamte Vermögen der P Gesellschaft m.b.H. & Co. bei der Komplementär-GmbH angewachsen. Der Regelbilanzstichtag beider Gesellschaften war der 28. Februar. Die Zinsen, die in den Wirtschaftsjahren 2004/05 und 2005/06 für den Kredit in Zusammenhang mit der

oben erwähnten Barentnahme angefallen sind, betragen 66.319,60 €. Die Finanzierung der Barentnahme erfolgte über das laufende Kontokorrentkonto der Bw. bei der X-Bank AG, Linz.

Auf Grund des Prüfungsauftrages vom 22. Oktober 2007 wurde bei der Bw. eine Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs.1 BAO und eine Nachschau gemäß [§ 144 Abs. 1 BAO](#) insbesondere betreffend die Körperschaftsteuer 2003 bis 2006 und die Kapitalertragsteuer 2003 bis 2006 durchgeführt. Im Bericht über die Betriebsprüfung vom 20. März 2008 hielt die Betriebsprüfung unter Tz. 5 unter Hinweis auf Punkt 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17. März 2008 dazu Folgendes fest:

„Eine Entnahme führt auf Grund von § 4 (1) EStG zu keiner Gewinnminderung. Die damit in Zusammenhang stehende Verbindlichkeit ist dem privaten Bereich der Gesellschafter zuzurechnen. Ein Ansatz der Zinsen als Betriebsausgabe ist aus diesem Grund nicht zulässig.

Gemäß § 8 (2) KStG 1988 sind alle Aufwendungen der GmbH, die die Privatsphäre der Gesellschafter oder ihnen nahestehenden Personen betreffen, als verdeckte Ausschüttung zu behandeln und bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft nicht zu berücksichtigen.

Die nach dem Einbringungsstichtag angefallenen Zinsen sind deshalb als verdeckte Ausschüttung zu werten (vgl. Rz 904 UmgrStR) und führen zu einer Zurechnung.“

Diese Feststellung führte zu folgenden steuerlichen Auswirkungen:

Tz. 5 Zinsaufwand fremdfinanzierte Entnahme

Punkt 5 der Niederschrift

Da die Kapitalertragsteuer vom geprüften Unternehmen getragen wird, stellt auch die KEST-Übernahme eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Eine Berechnung der der KEST unterliegenden Aufwendungen wurde dem Unternehmen übergeben.

GmbH: verdeckte Gewinnausschüttung

<u>Zeitraum</u>	<u>1.3.2004-28.2.2005</u>	<u>1.3.2005-28.2.2006</u>
	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00
Nach Bp	51.315,84	15.003,76
Differenz	51.315,84	15.003,76

GmbH: Zurechnung vGA-KEST

<u>Zeitraum</u>	<u>1.3.2004-28.2.2005</u>	<u>1.3.2005-28.2.2006</u>
	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00
Nach Bp	14.857,78	7.248,75
Differenz	14.857,78	7.248,75

GmbH: Passivierung KEST

<u>Zeitraum</u>	<u>1.3.2004-28.2.2005</u>	<u>1.3.2005-28.2.2006</u>
	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00
Nach Bp	-14.857,78	-7.248,75
Differenz	-14.857,78	-7.248,75

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>
	Euro	Euro
<u>Kapitalertragsteuer:</u>		
Abgabe - KEST	14.857,78	7.248,75

In der gegenständlichen Berufung, die sich nur auf Tz. 5 des Betriebsprüfungsberichtes bezog, führte die Bw. zum offenbar unstrittigen Sachverhalt Folgendes aus:

„Die Entnahme von 2 Mio € ist fünf Tage vor dem Einbringungsstichtag getätigt worden. Wäre sie nur sechs Tage später erfolgt, hätte sie im Rahmen des [§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG](#) durch Aufnahme in die Einbringungsbilanz auf den Einbringungsstichtag rückbezogen werden können und hätte somit das Einbringungsvermögen vermindert. In diesem Fall fragt die Finanzverwaltung richtigerweise nicht nach der betrieblichen oder privaten Veranlassung der Entnahme, da sie primär dem Zweck der Anpassung und Gestaltung des Einbringungsvermögens dient (UmgrStR Rz 903).

Demselben Zweck dient aber auch eine Barentnahme, die kurz vor dem Einbringungsstichtag erfolgt, auch diese mindert wirksam das Einbringungskapital.

Im Rahmen der Finanzierungsfreiheit hat jeder Unternehmer die Möglichkeit, die Eigen- und Fremdmittelausstattung seines Unternehmens frei zu bestimmen, wobei durch die betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten ohnehin natürliche Grenzen gezogen sind. Bei der Gründung einer GmbH zeigt sich dies ganz deutlich: Diese kann mit dem Mindeststanimkapital von 35.000,00 € gegründet werden, alle übrigen Investitionen können durch Fremdkapital bestritten werden. Auch bei Sachgründung einer GmbH durch Einlage eines Unternehmens oder anderen Vermögens besteht die Möglichkeit, das eingelegte Vermögen nach Gutdünken zu gestalten. Im Anwendungsbereich des UmgrStG sieht dazu [§ 16 Abs 5 UmgrStG](#) verschiedene Möglichkeiten vor, das Einbringungsvermögen an die Erfordernisse anzupassen. Dabei ist es möglich, im Rückwirkungszeitraum tatsächliche Entnahmen bzw Einlagen vorzunehmen, die Einfluss auf die Eigenkapital- bzw Fremdkapitalstruktur des Unternehmens haben. Genauso besteht die Möglichkeit, durch tatsächliche Entnahmen vor den Einbringungsstichtag das in Zukunft einzubringende Vermögen zu gestalten. Diese Vorgänge führen alle dazu, dass der übernehmenden Gesellschaft Vermögen im Sinne einer Sachgesamtheit zukommt, das durchaus auch Verbindlichkeiten beinhaltet. Diese Verbindlichkeiten sind uE nicht auf ihre private oder betriebliche Veranlassung hin zu überprüfen, da sie notwendigerweise eine Bedingung für den Erhalt des Vermögens durch die GmbH sind. Ohne Mitgabe dieser Verbindlichkeiten hätte es keinen Einbringungsvorgang in dieser Form gegeben.

Damit steht fest, dass die übernehmende GmbH betriebliches Vermögen, das mit Verbindlichkeiten belastet ist, zur Fortführung des Unternehmens erlangt hat. Unseres Erachtens besteht daher eine betriebliche Veranlassung für das Bestehen der Verbindlichkeit und daher für die entstehenden Fremdkapitalzinsen.

Für die Zeit vor der Einbringung, im konkreten Fall daher für fünf Tage, besteht unstrittigerweise eine fremdfinanzierte Privatentnahme, die dazu führt, dass die Fremdkapitalzinsen für diesen Zeitraum nicht abzugsfähig sind. Mit der Einbringung ändert sich jedoch der Charakter der Verbindlichkeit in eine betriebliche.

Aus diesem Grund sind daher die in der GmbH angefallenen Fremdkapitalzinsen voll abzugsfähig. Eine verdeckte Ausschüttung liegt daher nicht vor, weshalb eine Haftung für Kapitalertragsteuerabzug nicht zum Tragen kommen kann.

Sachrichtiger und konsequenterweise müsste erstens auf die betriebliche Veranlassung von Gewinnausschüttungen bzw Entnahmen aus einer Personengesellschaft abgestellt werden und zweitens iSd UmgrStR nicht auf den Zeitpunkt der Kreditaufnahme, sondern auf den Zeitraum der Zinsrückzahlungen abgestellt werden. Damit wären alle Fremdkapitalzinsen, die in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft anfallen, als Betriebsausgaben anzuerkennen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach [§ 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) (EStG 1988) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Wird ein mit Fremdkapital finanziertes Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen für private Zwecke entzogen, gelangen auch die Verbindlichkeiten ins Privatvermögen und die Zinsen sind nach der Entnahme nicht mehr als Betriebsausgaben absetzbar (vgl. VwGH 30.9.1999, [99/15/0106](#), 0107). Das Eingehen einer Kreditverbindlichkeit zur Finanzierung einer Barentnahme ist somit grundsätzlich nicht betrieblich veranlasst. Die Bw. behauptet lediglich eine Ausnahme von diesem Grundsatz, auf Grund der nach Art. 3 des Umgründungssteuergesetzes erfolgten Einbringung der Mitunternehmeranteile an der P-KG in die Bw..

[Art. 3 § 16 Abs. 5 Z. 1 des Umgründungssteuergesetzes](#) (UmgrStG), [BGBl. Nr. 699/1991](#) in der im gegenständlichen Fall gültigen Fassung des [BGBl. I Nr. 71/2003](#) lautet:

„Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:

1. Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.“

[§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) eröffnet die Möglichkeit, dass Einlagen im Rückwirkungszeitraum das Einbringungsvermögen erhöhen oder Entnahmen das Einbringungsvermögen vermindern. Der Ansatz einer "Passivpost für Entnahmen" in der Einbringungsbilanz führt dazu, dass sich das Einbringungskapital bereits zum Einbringungsstichtag um den Wert der Entnahme vermindert, obwohl die Entnahme tatsächlich erst später getätigt wurde. Die Bestimmung des [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) ermöglicht eine privilegierte Behandlung von Entnahmen und damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages. So können wirtschaftlich mit den rückbezogen entnommenen Wirtschaftsgütern in Zusammenhang stehende Verbindlichkeiten anders behandelt werden als die Wirtschaftsgüter, dh sie können mitübertragen werden (vgl. *Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG*⁴ § 16 Rz 94).

Das Begehren der Bw. geht nun soweit, dass sie Zinsen auf Grund einer Kreditverbindlichkeit, die mit einer wenige Tage vor dem Rückwirkungszeitraum getätigten Entnahme in Zusammenhang stehen, genau so behandelt haben will, als wäre dieser Sachverhalt in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages verwirklicht worden. Für die Berechtigung dieses Begehrens gibt es weder in der Literatur, noch in der Judikatur Anhaltspunkte. So wird in der Literatur ausdrücklich vertreten, dass Verbindlichkeiten, die aus vor dem Einbringungsstichtag getätigten kreditfinanzierten Entnahmen resultieren, ihren Charakter auch nach der Einbringung beibehalten. Handelt es

sich bei den Verbindlichkeiten daher mangels betrieblicher Veranlassung um außerbetriebliche Verbindlichkeiten, so bleibt dieser Charakter auch nach der Einbringung aufrecht (vgl. *Huber* in *Wundsam/Zöchling/ Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 16 Rz 100 unter Hinweis auf UmgrStR 2002 Rz 904; *Wiesner/Mayr*, RdW 2006, 370). Auch aus der bisherigen Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates und des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich kein Hinweis, dass das Begehren der Bw. berechtigt sein könnte. Schließlich lässt der eindeutige Wortlaut der Bestimmung des [Art. 3 § 16 Abs. 5 Z. 1 UmgrStG](#) keinen Interpretationsspielraum dahingehend offen, dass für Sachverhalte, nicht in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages verwirklicht wurden, die begünstigenden Wirkungen eintreten können. Das Berufungsbegehren ist daher unberechtigt.

Linz, am 28. September 2010