



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die WT-Ges., vom 22. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 27. November 2003 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2001 sowie vom 24.11.2003 betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Landeck Reutte führte bei der Berufungswerberin (Bw.) eine abgabenbehördliche Prüfung u.a. umfassend die Körperschaftsteuer 1999 bis 2001 und die Kapitalertragssteuer 1999 bis 2001 durch, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen wurden (Bp- Bericht vom tt.mm.jjjj, ABpNr. A-Zl., alle Beträge in ATS):

„Tz. 18 Kapitalrücklage

Im Zuge der Prüfung wurde folgender Sachverhalt festgestellt:

Einige Tage vor Einbringung des Betriebes in die GmbH wurde von Fr. B. D. (Betriebsinhaberin) eine Entnahme in Höhe von ATS 4.000.000,00 vom betrieblichen Giro-Konto getätigt.

Durch die Privatentnahme sind die betrieblichen Schulden um obigen Betrag zu hoch ausgewiesen.

Die Einbringungsbilanz ist daher um diesen Betrag zu berichtigen.

Auf Grund der Umgründungssteuerrichtlinien (zum Artikel III UmgrStG) ist im Hinblick auf die Tatsache einer rechtlich abgeschlossenen Umgründung eine nachträgliche Veränderung tatsächlich vorgenommener rückwirkender Korrekturen nicht möglich bzw. nicht rückwirkend

steuerwirksam.

Die Bildung oder Erhöhung einer unbaren Entnahme in Sinne des § 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG ist daher nicht möglich. Die Erhöhung ist daher zur Gänze auf Kapitalrücklage zu buchen.

	30.11.1999	30.11.2000	30.11.2001
Lt. Handelsbilanz	-793.342,22	-793.342,22	-793.342,22
Lt. Prüferbilanz	3,206.657,78	3,206.657,78	3,206.657,78
Änderung Kapital	4,000.000,00	4,000.000,00	4,000.000,00
Gewinnänderung	4,000.000,00	0	0

Tz. 21 Darlehen Privat

Im ersten Wirtschaftsjahr der GmbH wurde das betriebliche Giro-Konto mit einem Kredit abgedeckt. Das Girokonto ist durch die Privatentnahme in Höhe von ATS 4.000.000,-- entsprechend belastet worden.

Da ein eindeutiger Zusammenhang mit der Privatentnahme besteht, wurde der Kredit ausgeschieden (siehe hiezu auch Tz. 18)

	30.11.1999	30.11.2000	31.12.2001
Lt. Handelsbilanz	3.998.146,89	3,997.896,80	4,358.778,58
Lt. Prüferbilanz	0	0	0
Änderung Kapital	3,998.146,89	3,997.896,80	4,358.778,58
Gewinnänderung	3,998.146,89	-250,09	360.881,78

Tz 26 Verdeckte Gewinnausschüttung

Im Zuge der Prüfung wurden folgende verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt:

.....

3.) Kosten CHF-Kredit

Die in Zusammenhang mit dem Privat-Kredit lt. Tz. 21 getätigten Zahlungen stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Jahr	1999	2000	2001
Betrag	138.443,59	143.631,75	208.479,52

4. Übernahme KEST

Die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer trägt die geprüfte Gesellschaft. Die Übernahme der KEST ist ebenfalls als verdeckte Ausschüttung zu erfassen."

Hinsichtlich der KEST ist zu bemerken, dass auf den streitgegenständlichen Kredit folgende KEST- Beträge entfallen:

Jahr	1999	2000	2001
Betrag	46.143,25	47.872,46	69.486,22

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO (geänderte) Körperschaftsteuerbescheide 1999 bis 2001 (Ausfertigungsdatum 27.11.2003). Weiters wurden hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 1999 bis 2001 Haftungs- und Zahlungsbescheide erlassen (Ausfertigungsdatum 24.11.2003).

Gegen die angeführten Körperschaftsteuerbescheide (nicht jedoch gegen die Wiederaufnahmsbescheide) und gegen die Kapitalertragsteuerbescheide erhob die Bw. form- und fristgerecht Berufung.

In der Berufungsschrift wird der Antrag gestellt, die Einbringungsbilanz unverändert zu belassen sowie den Schuldzinsenabzug und den Kursverlust in voller Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Hilfsweise beantragt die Bw. den durch die Erhöhung des Einbringungsvermögens entstandenen Mehrwert von ATS 4 Mio im Verhältnis 70,8 zu 29,2 als unbare Entnahme bzw. Kapitalrücklage zu verwenden und den in den Prüfungsjahren verbuchten Schuldzinsenabzug und den Kursverlust in aliquoter Höhe (70,8 %) als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Begründend wird in der Berufung vorgebracht:

„Frau D. B. führte bis zum 30.11.1998 seit Jahren zwei gastronomische Betriebe in der Rechtsform eines Einzelunternehmens.

Mit Notariatsakt vom 7.5.1999 wurde das Einzelunternehmen mit allen Aktiven und Passiven unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. III UmgrStG in die bestehende ihr allein gehörige B. - Gastronomiebetriebe GmbH zum Stichtag 30.11.1998 eingebracht. Vertrag und Einbringungsbilanz liegen bei.

Das Einzelunternehmen B. D. wurde im Juli 2000 für den Zeitraum 1996 bis 1998 geprüft. Der Prüfungsbericht erging am 25.8.2000.

Die B. - Gastronomiebetriebe GmbH wurde im Herbst 2003 für den Zeitraum 1999 bis 2001 geprüft.

Die vom Betriebsprüfer unter Tz 18, [19, 20] und 21 getroffenen Feststellungen sind Gegenstand dieser Berufung.

Die Einbringungsbilanz entspricht der geprüften Schlussbilanz des Einzelunternehmens:

Am 26.11.1998 wurde von der Einzelunternehmerin eine Privatentnahme in Höhe von ATS 4.000.000 über das Girokonto des Betriebes durchgeführt. Im Wirtschaftsjahr 1997/98 erzielte sie einen Jahresgewinn von rund ATS 5,9 Mio und tätigte inklusive der besagten „4-Mio-Entnahme“ insgesamt Entnahmen von rund ATS 5,0 Mio. Das Eigenkapital wurde somit um rund ATS 0,9 Mio verbessert. Im Jahr zuvor betrug der nicht entnommene Gewinn rund ATS 4,4 Mio.

Da das Girokonto über das Jahr verteilt saisonbedingt sowohl Soll- als auch Habenstände aufweist, kann die über das Girokonto getätigte Privatentnahme zu keinen steuerlichen Konsequenzen (Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen) führen, vor allem weil sie im Betriebsergebnis des Entnahmejahres volle Deckung findet.

Diese Zuordnungsindifferenz der Bankverbindlichkeiten führt zum Schluss, dass die in der (bereits geprüften) Bilanz zum 30.11.1998 ausgewiesenen Bankverbindlichkeiten zur Gänze Betriebsvermögen sind.

Diese Ansicht des Fremdkapitalcharakters wurde auch vom damaligen Betriebsprüfer geteilt. Bei anderer Rechtsauffassung wäre zwingend eine Kürzung des Zinsenaufwandes und eine geänderte Darstellung der Bankverbindlichkeiten in der Prüferbilanz vorzunehmen gewesen. Es besteht keine Berechtigung zur Bilanzberichtigung, da die Bilanz nicht unrichtig ist. Sie entspricht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung und verstößt nicht gegen zwingende Vorschriften des EStG.

Für den Fall, dass die Berufungsbehörde entgegen den obigen Ausführungen von einer Zulässigkeit der Berichtigung der Eröffnungsbilanz ausgeht, wird eingewendet wie folgt:

Die betriebsprüfungsbedingte EB-Berichtigung verlangt eine entsprechende Anpassung der unbaren Entnahmen.

Der Katalog des § 16 Abs. 5 UmgrStG umfasst folgende Gestaltungsmöglichkeiten:

- *die Rückbeziehung von im Rückwirkungszeitraum getätigten Einlagen und Entnahmen*
- *die Rückbeziehung von vorbereiteten aber nicht getätigten und daher "unbaren" Entnahmen durch Einstellen einer Passivpost*
- *Die Rückbeziehung des Zurückbehaltens von Anlagevermögen als Entnahmetatbestand und Verbindlichkeiten als Einlagetatbestand.*
- *Die Rückbeziehung des Zurückhaltens von Wirtschaftsgütern im verbleibenden Betrieb des Einbringenden oder das Zurückführen aus demselben.*
- *Die Rückbeziehung von Gewinnausschüttungen, Gesellschaftseinlagen und Einlagenrückzahlungen auf das einzubringende Vermögen der Körperschaft.*

Von der Gestaltungsmöglichkeit des § 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG wurde lt. Einbringungsvertrag dahingehend Gebrauch gemacht, dass eine Verrechnungsverbindlichkeit in Höhe von rund 70,8 % des Verkehrswertes gebildet wurde (5.190.000,00 von 7.328.590,78).

Wenn nun die Betriebsprüfung eine Bilanzberichtigung dahingehend vornimmt, das Einbringungsvermögen um [ATS] 4 Mio zu erhöhen, so darf dies nicht ohne weitere Änderung einzig und allein in der Kapitalrücklage der GmbH einen Niederschlag finden. Der Steuerpflichtigen ist jedenfalls die Möglichkeit zu geben (analog zur früheren Anpassungsverpflichtung bei Investitionsrücklagen), die einmal durch Ansatz in der Einbringungsbilanz gebildete Verrechnungsverbindlichkeit in zumindest dem gewählten Prozentsatz den eigenkapitalverändernden Feststellungen der Betriebsprüfung anzupassen. Im BP-Bericht wird eine Rz der UmgrStR unvollständig wiedergegeben. In vollständiger Wiedergabe lautet Rz 1273 wie folgt (Auslassung des BP-Berichtes kursiv hervorgehoben):
"... Im Hinblick auf die mit der Protokollierung oder der Meldung beim FA abgeschlossenen Einbringung ist auch die Bildung oder Erhöhung einer unbaren Entnahme im Sinne des § 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG für die sich aus den Feststellungen (einer Betriebsprüfung; eigene Anmerkung) ergebenden steuerlichen Mehrbelastungen für den Einbringenden nicht möglich "

Die Steuerpflichtige beabsichtigt eben genau nicht die Anpassung der unbaren Entnahmen als Ausgleich von irgendwelchen steuerlichen Mehrbelastungen sondern eine Anpassung an eine Jahre nach der Einbringung geänderte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung.

In logischer Konsequenz muss daher zumindest ein Prozentsatz von 70,8 % von 4 Mio, also ein Teilbetrag von ATS 2.832.000 als Erhöhung der Verrechnungsverbindlichkeit und der Rest von ATS 1.168.000 als Erhöhung der Kapitalrücklage verbucht werden. Die von der Betriebsprüfung unter Tz 26 Z. 3 als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelten Fremdkapitalzinsen sind demzufolge zu 70,8 % als abzugsfähige Zinsen zu belassen und nur zu 29,2 % den Gesellschafterverrechnungskonten anzulasten.

In gleicher Weise ist der im Geschäftsjahr 2001 schlagend gewordene Fremdwährungskursverlust aufzuteilen.

Diese Vorgangsweise findet in zahlreichen Kommentaren und sogar in einer Einzelerledigung des BMF zum UmgrStG Deckung:

Rz 23 zu § 15 in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen

"Von der Berichtigung streng zu trennen ist die Änderung der Einbringungsbilanz, die analog zu § 4 Abs. 2 Satz 3 EStG nur dann zulässig ist, wenn sie wirtschaftlich begründet ist und das Finanzamt zustimmt. Vom Vorliegen wirtschaftlich begründeter Änderungen, denen das Finanzamt zuzustimmen hat, wird beispielsweise auszugehen sein, wenn Erhöhungen des steuerlichen Einbringungskapitals im Zuge von Betriebsprüfungen durch eine erhöhte (oder erstmalige) Rückbeziehung von Entnahmen nach § 16 Abs. 5 Z. 2 Rechnung getragen werden soll."

Fallbeispiel 80 zu Artikel III in Schwarzingen/Wiesner, Umgründungssteuerleitfaden:

Angabe:

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung erhöht sich der Buchwert des Betriebes von ursprünglich 1000 auf 1500 bzw. in gleichem Ausmaß auch der Verkehrswert.

Lösung:

Im Zuge der Schlussbesprechung trägt der Prüfer dem Ersuchen des Einbringenden, das Mehrvermögen nicht zur Gänze auf die GmbH zu übertragen, dadurch Rechnung, dass er dem § 16 Abs. 5 Z. 2 entsprechend eine unbare Entnahme von 200 in die berichtigte Einbringungsbilanz einbezieht, sodass sich der Sacheinlagemehrwert gegenüber den ursprünglichen Feststellungen von 500 auf 300 vermindert.

BMF-Einzelerledigung "Behandlung eines nach der Betriebseinbringung betriebsprüfungsbedingt entstandenen steuerlichen Einbringungsmehrwertes" vom 14.2.1994 (SWK 11/1994, 281 f):

"Wird das steuerlich maßgebende Betriebsvermögen auf Grund der behördlichen Änderungen größer, wird der höhere buchmäßige Einbringungswert in Form einer als versteuert geltenden Rücklage auszuweisen sein, da die abweichend von Art. III StruktVG im UmgrStG keiner steuerlichen Bindung unterliegt. Es bestanden allerdings schon im Geltungsbereich des StruktVG keine Bedenken, wenn der höhere Einbringungswert zum Teil der Steuervorsorge gemäß § 8 Abs. 1 lit. e StruktVG und nur hinsichtlich des Restes der Rücklage zugewiesen wurde. Dies erscheint im Geltungsbereich des UmgrStG durch eine entsprechende Erhöhung der Vorsorge im Sinne des § 16 Abs. 5 alte Fassung oder der unbaren Entnahme im Sinne des § 16 Abs. 5 Z. 2 (innerhalb der zulässigen Grenze) umsetzbar."

Abschließend halten wir fest:

Hätte der Betriebsprüfer des Einzelunternehmens D. B. auch nur andeutungsweise die künftige Nichtanerkennung der 4-Mio-Entnahme als Betriebsvermögensverbindlichkeit in den Raum gestellt, so hätte die Einbringungsbilanz darauf Rücksicht genommen. Der Verkehrswert wäre dann nicht mit ATS 7.328.590,78 sondern mit ATS 11.328.590,78 ermittelt worden. Die 75 %-Grenze des § 16 Abs. 5 Z. 2 wäre dann bei ATS 8.496.000 gelegen. Bei dieser Vorgangsweise hätte es bei der 2003 stattgefundenen Betriebsprüfung nie Anlass zu Diskussionen gegeben."

Das Finanzamt erließ am 19.12.2005 eine abweisliche Berufungsvorentscheidung, wobei die Abweisung wie folgt begründet wurde:

„Frau D. B. hat am 26.11.1998 aus ihrem Einzelunternehmen eine Privatentnahme in Höhe von ATS 4.000.000.-- getätigt (Giro-Konto xxxxxxxxxxxx):

Stand 23.11.98: - 523.890.--, Stand 26.11.98: - 4.523.890.--;

It. Beleg Auszahlung von ATS 4.000.000.-- an B. V. und L.; Verwendungszweck: Umbuchung).

Diese Privatentnahme hängt ursächlich mit den Pflichtteilsverzichtsverträgen vom 25.11. bzw. 1.12.1998 zusammen. Laut diesen Verträgen hatten die Brüder L. und V. B. an ihre weichenden Geschwister insgesamt ATS 4.500.000.-- ausbezahlen.

Mit Vertrag vom 23.12.1998 hat Frau D. B. für Zwecke der Erbauszahlungen bzw. Abdeckung des Girokontos (Verwendungszweck laut Kreditvertrag) einen CHF-Kredit in Höhe von CHF 466.364.-- (= ATS 4.000.000.--) aufgenommen. Die Auszahlung der Pflichtteile durch die Söhne V. und L. B. erfolgte am 15. bzw. 18. Jänner 1999.

Mit Einbringungsvertrag vom 7.5.1999 hat Frau D. B. ihr Einzelunternehmen rückwirkend zum 1.12.1998 in die B. - Gastronomiebetriebe GmbH eingebracht.

Alleinige Gesellschafterin der B. Gastronomie-Betriebe GmbH war Frau D. B. . Mit Abtretungsvertrag vom 26.7.1999 hat Frau D. B. ihre gesamte Stammeinlage an der B. - Gastronomiebetriebe GmbH an ihre Söhne L. und V. B. sowie deren Kinder W. und Z. abgetreten. Laut Pkt. Fünftens des Abtretungsvertrag hatten die Gesellschafter u.a. die Verpflichtungen aus den Pflichtteilsverzichtsverträgen vom 25.11. und 1.12.1998 zu übernehmen (Übernahme der Pflichtteile in Höhe von ATS 4.500.000.-).

Strittig ist nunmehr die Zuordnung der Verbindlichkeit "Schweizer-Franken-Kredit" in Höhe von CHF 466.364.-- (= ATS 4 Mio).

Hiezu wird festgestellt:

Laut obigem Sachverhalt ist unbestritten, dass die dem Betrieb entnommenen Mittel ausschließlich für private Zwecke verwendet wurden (Abdeckung der Pflichtteile der weichenden Erben). Auf Grund der Entnahme von ATS 4.000.000.-- und der entsprechenden Belastung des Girokontos des Einzelunternehmens (die Entnahme erfolgte vor dem Einbringungstichtag und außerhalb des Rückwirkungszeitraumes) sind die betrieblichen Schulden des Einzelunternehmens zum Einbringungstichtag um diesen Betrag zu hoch ausgewiesen. Die Übernahme dieser Privatschuld durch die B. - Gastronomiebetriebe GmbH und die nachfolgende Abdeckung des Girokontos durch einen Fremdkredit (It. Kreditvertrag vom 23.12.1998 Aufnahme eines CHF-Kredites für "Zwecke der Erbauszahlungen bzw. Abdeckung des Girokontos") wandelt diese nicht in eine Betriebsschuld der GmbH um. Die Zuordnung von Verbindlichkeiten zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen bzw. außerbetrieblichen Vermögen bestimmt sich nämlich grundsätzlich danach, wofür die durch die Schuldaufnahme verfügbar gewordenen Geldmittel verwendet wurden. Nur soweit damit betriebliche Aufwände abgedeckt wurden, liegt eine Betriebsschuld vor (VwGH 16.11.1993, 89/14/0158; 24.2.2005, 2000/15/0057). Im gegenständlichen Fall beruht die Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen, die dem privaten bzw. außerbetrieblichen Bereich zuzurechnen sind (hier Finanzierung der Erbabfindungen an die weichenden Erben). Beim streitgegenständlichen CHF-Kredit handelt es sich damit nicht um eine Betriebsschuld. Die in Zusammenhang mit diesem Kredit getätigten Zahlungen (vgl. Tz 26 Z 3 Bp-Bericht vom 24.11.2003) stellen daher eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Ihre Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Zum Eventu[al]-Antrag auf Erhöhung der unbaren Entnahme i.S. des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG wird festgestellt:

Unbare Entnahmen werden immer in Form eines unveränderlichen Betrages in die Einbringungsbilanz eingestellt. Wenn sich im Nachhinein herausstellen sollte, dass der positive Verkehrswert unrichtig ermittelt wurde und dieser allenfalls zu verändern ist, führt dies nicht zu einem anderen Ansatz der unbaren Entnahmen in der Einbringungsbilanz. Bei einer Erhöhung des positiven Verkehrswertes können die unbaren Entnahmen nicht ebenfalls erhöht werden. Bei einer Verminderung des positiven Verkehrswertes könnten unbare Entnahmen in der 75% Grenze keine Deckung mehr finden. Diese überschüssigen Beträge wären bei der übernehmenden Körperschaft als unbesteuerter Rücklage auszuweisen."

Mit Schreiben vom 19.1.2006 beantragte die Bw. fristgerecht die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei kein weiteres Vorbringen erstattet wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

A.) Tz 21 des Bp- Berichtes ("Darlehen privat")

Hinsichtlich dieses Streitpunktes ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Frau D. B. hat am 26.11.1998 aus ihrem Einzelunternehmen eine Privatentnahme in Höhe von ATS 4.000.000.-- getätigt (Giro-Konto xxxxxxxxxxxx :

Stand 23.11.98: - 523.890.--, Stand 26.11.98: - 4.523.890.--; It. Beleg Auszahlung von ATS 4.000.000.-- an B. V. und L. ; Verwendungszweck: Umbuchung). Diese Privatentnahme hängt ursächlich mit den Pflichtteilsverzichtsverträgen vom 25.11. bzw. 1.12.1998 zusammen. Laut diesen Verträgen hatten die Brüder L. und V. B. an ihre weichenden Geschwister insgesamt ATS 4.500.000.-auszuzahlen.

Mit Vertrag vom 23.12.1998 hat Frau D. B. für Zwecke der Erbauszahlungen bzw. Abdeckung des Girokontos (Verwendungszweck laut Kreditvertrag vom 23.12.1998, Bl. 153 und 154 des Bp- Arbeitsbogens) einen CHF-Kredit in Höhe von CHF 466.364.-= ATS 4.000.000.--) aufgenommen.

Die Auszahlung der Pflichtteile durch die Söhne V. und L. B. erfolgte am 15. bzw. 18. Jänner 1999.

Mit Einbringungsvertrag vom 7.5.1999 hat Frau D. B. ihr Einzelunternehmen rückwirkend zum 1.12.1998 in die B. - Gastronomiebetriebe GmbH eingebracht.

Alleinige Gesellschafterin der B. Gastronomie-Betriebe GmbH war Frau D. B. . Mit Abtretungsvertrag vom 26.7.1999 hat Frau D. B. ihre gesamte Stammeinlage an der B. - Gastronomiebetriebe GmbH an ihre Söhne L. und V. B. sowie deren Kinder W. und Z. abgetreten. Laut Pkt. Fünftens des Abtretungsvertrages hatten die Gesellschafter u.a. die Verpflichtungen aus den Pflichtteilsverzichtsverträgen vom 25.11. und 1.12.1998 zu übernehmen (Übernahme der Pflichtteile in Höhe von ATS 4.500.000).

Der vorhin dargestellte Sachverhalt ist hinsichtlich der Zuordnung der Verbindlichkeit "Schweizer-Franken-Kredit" in Höhe von CHF 466.364 (= ATS 4 Mio) rechtlich wie folgt zu würdigen:

Laut obigem Sachverhalt ist unbestritten, dass die dem Betrieb entnommenen Mittel ausschließlich für private Zwecke verwendet wurden (Entschädigung der weichenden Erben für den Pflichtteilsverzicht). Auf Grund der Entnahme von ATS 4.000.000 und der entsprechenden Belastung des Girokontos des Einzelunternehmens (die Entnahme erfolgte vor dem Einbringungsstichtag und außerhalb des Rückwirkungszeitraumes) sind die betrieblichen Schulden des Einzelunternehmens zum Einbringungsstichtag um diesen Betrag zu hoch ausgewiesen.

Die Übernahme dieser Privatschuld durch die B. - Gastronomiebetriebe GmbH und die nachfolgende Abdeckung des Girokontos durch einen Kredit (It. Kreditvertrag vom 23.12.1998 Aufnahme eines CHF-Kredites für "Zwecke der Erbauszahlungen bzw. Abdeckung des

Girokontos") wandelt diese nicht in eine Betriebsschuld der B. - GmbH um.

Die Zuordnung von Verbindlichkeiten zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen bzw. außerbetrieblichen Vermögen bestimmt sich nämlich grundsätzlich danach, wofür die durch die Schuldaufnahme verfügbar gewordenen Geldmittel verwendet wurden (sog. Veranlassungsprinzip). Nur soweit damit betriebliche Aufwände abgedeckt wurden, liegt eine Betriebsschuld vor (VwGH 2.9.2009, 2008/15/0062; 13.9.2006, 2002/13/0108 und die von der Vorinstanz zutreffend zitierten älteren VwGH-Erkenntnisse; Doralt/Ruppe I¹⁰, Rz 181; Jakom/Marschner, EStG, 2012, § 4 Rz 106 ff).

Im gegenständlichen Fall beruht die Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen, die dem privaten bzw. außerbetrieblichen Bereich zuzurechnen sind (Finanzierung der Abfindung an die weichenden Erben). Beim streitgegenständlichen CHF-Kredit handelt es sich damit nicht um eine Betriebsschuld.

Die Bilanz der Einzelunternehmerin D. B. (StNr. aaa/bbbb) und die Einbringungsbilanz zum Stichtag 30.11.1998 erweisen sich daher in diesem Punkt als unrichtig.

Handelt es sich bei Verbindlichkeiten mangels betrieblicher Veranlassung um außerbetriebliche Verbindlichkeiten, so bleibt dieser Charakter auch nach der Einbringung aufrecht (siehe hiezu z.B. Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG, §16, Rz 96).

Eine fehlerhafte Einbringungsbilanz ist unter sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 2 2. Satz EStG 1988 auch dann zwingend zu berichtigen, wenn sie bereits beim Finanzamt eingereicht wurde (Helblich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, III, § 15, Rz 19).

An dieser Betrachtung vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass anlässlich der bei D. B. durchgeführten Betriebsprüfung (ABp cccccc/dd) die unrichtige steuerliche Behandlung der streitgegenständlichen Verbindlichkeit vom Betriebsprüfer nicht beanstandet wurde, zumal es sich bei den Verfahren betr. D. B. und die Bw. um zwei unabhängige Verfahren (ohne gegenseitige Bindungswirkung) handelt. Das Ergebnis der Betriebsprüfung betr. D. B. ist daher für das gegenständliche Berufungsverfahren nicht präjudiziell und die Einbringungsbilanz und die Bilanz der Bw. sind daher zwingend zu berichtigen.

B.) Unbare (vorbehaltene) Entnahme im Sinne des § 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG

Die Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH wurde am 8.6.1999 im Firmenbuch protokolliert, womit die Einbringung (Umgründung) rechtlich abgeschlossen wurde.

Eine nachträgliche Ausübung oder Änderung von Gestaltungswahlrechten hinsichtlich der Bezug habenden Einbringung ist ab diesem Zeitpunkt nicht mehr zulässig.

Damit ist auch die von der Bw. hilfsweise begehrte Erhöhung der vorbehaltenen Entnahme i. S. des § 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG nicht mehr zulässig (siehe hiezu z.B. Kofler, UmgrStG ²⁰¹², § 12 Rz 105).

Da die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 31.8.2012 zurückgenommen wurden, war die Entscheidung durch den Referenten zu fällen und konnte eine mündliche Verhandlung unterbleiben.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. März 2013