

GZ. RV/0001-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 3. September 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch die Allgemeine Revisions-und Treuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch OR Dr. Barbara Knauer, betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1985 und 1986 nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist in den Jahren 1985 und 1986 die Beurteilung von Zinsenzahlungen sowie im Jahr 1986 die Möglichkeit der Übertragung von aus Grundstücksverkäufen resultierenden stillen Reserven in Höhe von 9,389.704,10 S auf Anteile an der A-GmbH.

In die mit Gesellschaftsvertrag vom 25. September 1985 gegründete Bw. wurde nach Art. III des Strukturverbesserungsgesetzes (StruktVG) der Betrieb der unter Verzicht auf die Liquidation aufgelösten KG eingebracht. Der Vertrag sah die rückwirkende Einbringung zum 1. Jänner 1985 vor.

In einem die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften dieser KG für 1985 betreffenden Berufungsverfahren führte der VwGH im Erkenntnis vom 22.11.2001, 98/15/0063, aus, die Einbringung des Betriebes der KG sei nicht unter der Rückwirkensfiktion des § 8 Abs. 4 StruktVG möglich gewesen, da das Einbringungsvermögen dem Einbringenden wegen eines innerhalb der Neunmonatsfrist erfolgten Gesellschafterwechsels in der Mitunternehmerschaft am Einbringungstichtag nicht zuzurechnen gewesen sei.

Die KG bestand daher im Jahr 1985 noch, weshalb der Bw. Einkünfte erst ab ihrer Gründung (dem 25. September 1985) zuzurechnen sind.

1. Zinsen betreffend Entnahme-Fremdfinanzierung

In einer die Jahre 1985 und 1986 umfassenden (ersten) Betriebsprüfung hatte der Betriebsprüfer die Rückwirkensfiktion nicht in Frage gestellt, jedoch die Zahlung von Zinsen für Darlehen zur Finanzierung von Entnahmen des Kommanditisten der KG nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Der Prüfer stellte dazu fest, dass Dr.K 1985 aus der KG 62 Millionen S entnommen und davon 55 Millionen S kurz darauf als Privatperson in einer kanadischen Mitunternehmerschaft angelegt hatte. Dr.K sei an der KG mit einem Kommanditanteil von 20.000,00 S, im Innenverhältnis mit 99% beteiligt gewesen. Die Kommanditistenstellung sei zur Ermöglichung der Entnahme kurzfristig in die eines Komplementärs, nach Durchführung der Entnahme wieder in die eines Kommanditisten umgewandelt worden.

Sofort nach dieser Entnahme sei die V.GmbH mit einem Stammkapital von 500.000,00 S (Beteiligung: Stiftung Vaduz: 498.000,00 S, Dr.K 2.000,00 S) zur Übernahme des Kommanditanteiles des Dr.K gegründet worden.

In der Folge sei der Stammanteil des Dr.K an der V.GmbH an die Stiftung abgetreten worden.

Danach sei die Bw. vom P.Verein und der V.GmbH gegründet und die KG nach Art III StruktVG in die Bw. eingebracht worden.

Der Prüfer stellte dar, dass Dr.K an der nunmehrigen Bw. keine unmittelbare Beteiligung hatte, und führte aus, dass die Darlehen und Kredite, die die Zinsen verursachten, ausschließlich zur Finanzierung der Entnahme von 62 Mio S aufgenommen worden seien, in keinem ursächlichen Zusammenhang mit irgendeinem betriebsbedingten Vorgang stünden und überdies keine betrieblichen Mittel zur Entnahme vorhanden gewesen seien, da vor der neuen Darlehensaufnahme Bankschulden von rund 30 Mio S bestanden haben.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1985 wurden durch das Finanzamt im angefochtenen Bescheid in Entsprechung der Feststellungen der Betriebsprüfung mit -792.820,00 S, der Gewerbeertrag mit -1.174.431,00 S festgestellt.

Die Zinsen wurden als verdeckte Gewinnausschüttung an Dr.K beurteilt.

Für das Jahr 1986 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 7.627.164,00 S, der Gewerbeertrag unter Berücksichtigung des Fehlbetrages aus dem Jahr 1985 mit 2.673.400,00 S festgestellt. Diesem Bescheid lag ebenfalls die Nichtanerkennung von Zinsenzahlungen für die oben bezeichneten Darlehen zugrunde. Überdies wurde die Übertragung von aus Grundstücksverkäufen resultierenden stillen Reserven in Höhe von 9.389.704,10 S auf Anteile an der A-GmbH nicht anerkannt.

Die Bw. wandte ein, dem Steuerpflichtigen stehe es grundsätzlich frei, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder Fremdkapital auszustatten. Im Rahmen dieses Grundsatzes des VwGH-Erkenntnisses vom 28. April 1981, 14/3630/80, habe die Geschäftsführung der KG die überaus hohe Eigenkapitalquote von ca. 75% als nicht ihrem Unternehmenskonzept entsprechend festgestellt und den Finanzierungsgrundsatz dahingehend abgeändert, dass auch eine Eigenkapitalquote von rund 50% der Bilanzsumme eine ausreichend sichere Eigenkapitalbasis bilde, da der Durchschnitt der österreichischen Industriebetriebe über eine Eigenkapitalquote von weniger als 30% verfüge. Durch die Umschichtung von einer erhöhten Eigenfinanzierung in eine teilweise Fremdfinanzierung sei die Eigenkapitalquote per 31.12.1984 auf 56% fixiert worden und per Ende 1985 etwa gleich bleibend mit 53% festzustellen. Die Umschichtung in Fremdfinanzierung in den Jahren 1984 und 1985 sei ausschließlich ein betrieblicher Vorgang durch Änderung der Geschäftspolitik.

Der Verwaltungsgerichtshof halte fest, Untersuchungen darüber, ob betriebsbedingte Schulden in einer bestimmten Höhe ihren betrieblichen Charakter verlieren, seien grundsätzlich nicht anzustellen. Er bestätige die Rechtsansicht von Blümich und Falk, dass

Zinsen für betriebliche Kredite zur Finanzierung von Privatentnahmen stets Betriebsausgaben bleiben, weil es dem Steuerpflichtigen freistehe, sein Eigenkapital jederzeit für private Zwecke abzuberufen. Im gegenständlichen Fall sei nichts anderes geschehen. Es könne nicht davon abhängen, ob dem Unternehmen bereits ein Kreditrahmen zur Verfügung stehe oder ob für diese Umstellung in der Finanzierungspolitik das Fremdkapital erst neu in Anspruch genommen werden müsse. Die Autonomie, Eigenkapital durch Fremdkapital ersetzen zu können, müsse dem Abgabepflichtigen unbenommen bleiben.

Hinsichtlich der Übertragung der stillen Reserven führte die Bw. unter Hinweis auf Wiesner, ÖStZ 1985, Seite 134, 2. Absatz, aus, selbst bei einer nominellen Kapitalerhöhung würden neue Kapitalanteile angeschafft, woraus der Schluss zu ziehen sei, dass dies ohne Zweifel auch für voll und ganz einbezahlte Kapitalerhöhungen Geltung habe.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt auf die Ausführungen in Tz. 7 des BP-Berichtes hin und führte aus, eine Eigenkapitalquote des Unternehmens im Ausmaß von 53% per Ende 1985 sei rein rechnerisch und nur unter Berücksichtigung der zusätzlich ermittelten stillen Reserven zutreffend. Tatsächlich und buchmäßig sei jedoch eine Überschuldung des Unternehmens von 88 Millionen S vorgelegen.

Dem VwGH-Erkenntnis 14/3630/80 sei ein etwas anderer Sachverhalt zugrunde gelegen. Der VwGH habe in jenem Fall davon ausgehen können, dass zur Abdeckung von Einkommensteuer Eigenmittel abgezogen worden und zur Finanzierung des Betriebes im selben Ausmaß Fremdmittel eingesetzt worden seien. Die daraus resultierenden Zinsen seien als Betriebsausgaben anzusehen und anzuerkennen gewesen. Im vorliegenden Fall sei der Betrieb durch die getätigten Entnahmen von 62 Millionen S hoch überschuldet gewesen. Dem zitierten VwGH-Erkenntnis liege dieser Sachverhalt nicht zugrunde.

Daneben sei aus dem Ablauf der Vorgänge schlüssig ableitbar, dass ein betrieblicher Vorgang nicht vorliegen könne, da die Entnahme erst die Voraussetzungen für die Finanzierung eines privaten Wirtschaftsgutes (bzw. die Voraussetzungen für die Beteiligung im Privatvermögen) geschaffen habe.

Das VwGH-Erkenntnis vom 23.3.1979, 1218,1287/78, dem der nahezu identische Sachverhalt zugrunde liege, erläutere die aus diesem Sachverhalt resultierende steuerrechtliche Konsequenz. Dieses Erkenntnis sei entgegen dem Argument des Steuerberaters auch keineswegs überholt, was sich schlüssig auch aus dem VfGH-Erkenntnis vom 7.6.1984, B 401/79, ergebe, in welchem sich der VfGH gerade auf dieses (VwGH-)Erkenntnis berufe.

Die Klassifizierung einer Entnahme als betrieblich bzw. privat bedingt könne nicht von der Höhe des Eigenkapitals oder von der Höhe des Fremdkapitals eines Unternehmens abhängen. Maßgeblich sei der Zweck, nicht die Höhe des Eigenkapitals bzw. ein etwa vorliegendes Fremdkapital.

Nach Einlangen eines Vorlageantrages (in welchem zusätzlich die Berücksichtigung von insgesamt 400.000,00 S an Grunderwerbsteuer beantragt wurde), erließ die zu diesem Zeitpunkt zuständige Finanzlandesdirektion einen Erhebungsauftrag gemäß § 279 (2) BAO, nach dessen Durchführung der damit befasste Betriebsprüfer - wie bereits oben erwähnt - zum Schluss kam, eine rückwirkende Anwendung des Art. III des StruktVG sei nicht zulässig.

Er führte aus, die Einbringung des Betriebes der KG in die Bw. sei auf Grundlage des Jahresabschlusses zum 24. September 1985 in Anwendung des Art. III StruktVG vorzunehmen.

In einer Berufungsergänzung wies die Bw. darauf hin, dass zwischen dem körperschaftsteuerpflichtigen Einkommen der Bw. für 1986 laut Bescheid und dem laut Betriebsprüfungsbericht eine Differenz zum Nachteil der Bw. in Höhe des Organschaftsgewinnes bestehe, da dieser im Bescheid den Einkünften aus Gewerbebetrieb nochmals hinzugerechnet worden sei.

Nach rechtskräftiger Beendigung des die KG betreffenden Berufungsverfahrens wurde durch den Betriebsprüfer über Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates das Einkommen der Bw. für 1985 mit -7.025.680,35 S angegeben. Die durch die Bw. getätigten, auf die Entnahmen entfallende Zinsenzahlung für 1985 wurde durch den Betriebsprüfer - da nicht exakt ermittelbar - mit 800.000,00 S geschätzt.

In der am 3. September 2004 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung legte der Steuerberater der Bw. den Schriftsatz vom 2. September 2004 vor, in welchem er ausführte, auslösender Grund für die vor dem Umgründungsbeschluss getätigten Entnahmen durch den Komplementär der KG sei die im Jahr 1985 geplante und auch durchgeführte Einbringung des gesamten Betriebes der Personengesellschaft in eine GmbH mit dem Stichtag 1.1.1985 gewesen. Da der Einbringende die vorhandene Eigenkapitalquote von circa 75% nach Verkehrswerten als zu hoch für die Kapitalisierung der neuen GmbH beurteilt habe, sei vor der Einbringung Eigenkapital durch Fremdkapital substituiert worden.

Der steuerliche Vertreter der Bw. wandte ein, der Verwaltungsgerichtshof habe in drei Erkenntnissen des Jahres 1981 die Dispositionsfreiheit des Unternehmers hinsichtlich der Wahl der Finanzierungsform frei gestellt und damit Zinsen für betriebliche Kredite zur Finanzierung

von Privatentnahmen als Betriebsausgaben anerkannt. Das Bundesministerium für Finanzen habe in Zitierung dieser Erkenntnisse diese Rechtsauffassung auch in den Einkommensteuerrichtlinien 1984 unter Artikel 22 noch einmal bestätigt.

Aufgrund des § 117 BAO sei somit im vorliegenden Rechtsfall diese zum damaligen Zeitpunkt eindeutige Rechtslage zugrunde zu legen. Spätere Änderungen von Rechtsmeinungen des VwGH oder des BMF seien für die Beurteilung des vorliegenden Falles nicht heranzuziehen.

Gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG bestehe die Möglichkeit, Entnahmen als Verrechnungsverbindlichkeit auf den Einbringungstichtag rückzubeziehen. Wäre der Einbringungsvorgang einschließlich Entnahme unter die Bestimmung des UmgrStG gefallen, wären die Zinsen für die Fremdfinanzierung der Entnahme unbestreitbar als Betriebsausgabe abzugsfähig. Die wesentlichen Grundzüge des Strukturverbesserungsgesetzes, unter dessen Bestimmungen die gegenständliche Einbringung gefallen sei, seien in das UmgrStG integriert worden. Sollten daher im vorliegenden Fall die Zinsen für die Fremdfinanzierung der Entnahme nicht anerkannt werden, wäre im Hinblick auf die Rechtsverwandtschaft des StrukVG und des UmgrStG eine grundsätzlich gegenteilige steuerliche Behandlung desselben Sachverhaltes mit dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar.

Es wurde auch darauf hingewiesen, dass Dr.K in den Jahren 1985 und 1986 nicht Gesellschafter der Bw. gewesen sei, was bei der Zurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung an ihn zu berücksichtigen sei.

Der Steuerberater der Bw. beantragte Stattgabe der Berufung, in eventu den Ansatz von nicht abzugsfähigen Zinsen in Höhe von 800.000,00 S für das Jahr 1985 und in Höhe von 3,600.000,00 S für das Jahr 1986.

2. Übertragung stiller Reserven

Die Bw. führte bei ihrer 100%-Organtochter Ende 1986 eine Kapitalerhöhung von 10 Mio. S durch und übertrug darauf stille Reserven aus Grundstücksverkäufen.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, es handle sich dabei nicht um den Erwerb einer neuen Beteiligung im Sinne des § 12 Abs. 4 EStG, auf welche stillen Reserven übertragbar seien, da die Bw. bereits zu 4.999/5.000 an der Tochter beteiligt gewesen und lediglich ein bestehender Stammkapitalanteil aufgewertet worden sei.

Die stillen Reserven wurden durch das Finanzamt im Jahr 1986 in Höhe von 2,088.562,76 S auf Gebäudeherstellungskosten übertragen, der für Gebäudeherstellungskosten geltend

gemachte Investitionsfreibetrag und die für das Gebäude geltend gemachte Afa wurden dem Gewinn hinzugerechnet. Die restlichen stillen Reserven wurden einer Rücklage zugeführt.

Die Bw. wandte ein, durch die bar einbezahlte Stammkapitalerhöhung sei die entgeltliche Anschaffung des Wirtschaftsgutes Beteiligung erfolgt. Selbst bei nominellen Kapitalerhöhungen liege gemäß Wiesner, ÖStZ 1985/134 ff. die Anschaffung neuer Gesellschaftsanteile vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

zu 1. Zinsen betreffend Entnahme-Fremdfinanzierung

a)

Gewinn ist gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1972 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Entnahmen liegen vor, wenn der Steuerpflichtige dem Betrieb Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen) für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke entnimmt.

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1972 die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Die darüber hinaus in § 4 EStG ausdrücklich als Betriebsausgaben bezeichneten Aufwendungen sind im vorliegenden Fall nicht von Bedeutung.

Im Erkenntnis vom 29.9.1961, 1753/60, (ergangen zum EStG 1953) hat der VwGH in einem Fall, in dem Kredite, die der Abgabepflichtige im Zuge von Entnahmen aus dem inländischen Betrieb zu Lasten dieses Betriebes aufgenommen hatte, ausgeführt, von einer betrieblichen Veranlassung der damit zusammenhängenden Zinsenlast könne nicht die Rede sein, wenn einem Betrieb Eigenkapital zu Zwecken entnommen werde, die völlig außerhalb dieses Betriebes liegen und unmittelbar dadurch die Aufnahme eines Kredites notwendig wird.

In den Erkenntnissen vom 28. April 1981, 14/3630/80, und vom 12. Mai 1981, 81/14/0008, 81/14/0014, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, Untersuchungen darüber, ob

betriebsbedingte (*Hervorhebung durch die Referentin*) Schulden in einer bestimmten Höhe ihren betrieblichen Charakter verlieren, weil während des Bestandes der Schuld Privataufwendungen durch den Steuerpflichtigen vorgenommen worden sind, seien grundsätzlich nicht anzustellen, da mittelbare, durch in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen

fallende Aufwendungen ausgelöste Auswirkungen auf die Höhe der zu betrieblichen Zwecken aufgenommenen Schuld ohne Folge zu bleiben haben.

Diese Erkenntnisse gehen davon aus, dass Zinsen für **betriebliche** Kredite, das heißt für Kredite, die für betriebsbedingte Aufwendungen aufgenommen wurden, auch dann Betriebsausgaben sind, wenn während des Bestehens der Schuld durch den Steuerpflichtigen Privataufwendungen erfolgen, weil es dem Steuerpflichtigen freistehe, sein Eigenkapital jederzeit für private Zwecke abzuberufen. In diesen Erkenntnissen betont der Verwaltungsgerichtshof aber auch, dass Schulden zur Anschaffung von Privatvermögen keine Betriebsschulden sind, wie umgekehrt zur Beschaffung von Betriebsvermögen aufgenommenes Fremdkapital Betriebsschulden darstellt. Auf diese Erkenntnisse nimmt der Verwaltungsgerichtshof auch in seiner Entscheidung vom 21. Mai 1985, 85/14/0004, Bezug. Es führt in diesen Erkenntnissen aus, der Steuerpflichtige, der über Mittel außerbetrieblicher Art verfüge, sei nicht gezwungen, diese zu einer erforderlichen Betriebsfinanzierung zu verwenden. Sowohl im Erkenntnis vom 28.4.1981, 14/3630/80, als auch in dem vom 12. Mai 1981, 81/14/0008, 81/14/0014, betont der Verwaltungsgerichtshof, dass **mittelbare**, durch die in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen fallende Aufwendungen ausgelöste Auswirkungen auf die Höhe der zu betrieblichen Zwecken aufgenommenen Schuld ohne Folge zu bleiben haben.

Der vorliegende Fall ist insofern anders gelagert, als es sich um für die Entnahme aufgenommene Kredite gehandelt hat (siehe BP-Bericht Tz.7 "Zinsen für private Bargeldentnahmen als Personengesellschafter, für die zur Gänze Kredite aufgenommen werden mußten..."), mit welchen eben **nicht** Betriebsvermögen beschafft wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 28. April 1981, 14/3630/80, betont, dass der diesem Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt anders gelagert sei als der mit Erkenntnis vom 29. September 1961, 1753/60, entschiedene Beschwerdefall.

Im Erkenntnis vom 29.9.1961, 1753/60, (ergangen zum EStG 1953) hat der VwGH – wie bereits oben ausgeführt - in einem Fall, in dem Kredite, die der Abgabepflichtige im Zuge von Entnahmen aus dem inländischen Betrieb zu Lasten dieses Betriebes aufgenommen hatte, ausgeführt, von einer betrieblichen Veranlassung der damit zusammenhängenden Zinsenlast könne nicht die Rede sein, wenn einem Betrieb Eigenkapital zu Zwecken entnommen werde, die völlig außerhalb dieses Betriebes liegen und unmittelbar dadurch die Aufnahme eines Kredites notwendig wird.

In der Entscheidung vom 12. Mai 1981, 81/14/0008, 81/14/0014, welchem die Beurteilung einer teilweise durch Privatentnahmen bedingten Zunahme von Fremdkapital zugrunde lag, wies der Verwaltungsgerichtshof darauf hin, beim Erkenntnis vom 23. März 1979, 1218, 1278/78, handle es sich um einen anders gelagerten Sachverhalt, da es in jenem Erkenntnis um die verdeckte Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft gegangen sei, die darin bestanden habe, dass die Gesellschaft die Zahlung von Zinsen für ihre Gesellschafter übernommen habe.

In diesem Erkenntnis vom 23. März 1979, 1218, 1287/78, (ergangen zum KStG 1966 und zum EStG 1967) ist es darum gegangen, ob Zinsen für einen Kredit, der unbestritten ausschließlich zur Finanzierung von Privatentnahmen der Gesellschafter gedient habe, bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens der Gesellschaft in Abzug gebracht werden durften. Die Beschwerdeführerin war die Rechtsnachfolgerin einer OHG, deren Gesellschafter vor Einbringung des Betriebes in die Beschwerdeführerin zur Begleichung von zu erwartenden Steuervorschreibungen Entnahmen getätigt hatten, zu deren Finanzierung die OHG einen Kredit aufgenommen hatte. Für den Kredit, der in der Schlussbilanz der OHG unter Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und auch in der Einbringungsbilanz der GmbH ausgewiesen war, wurden durch die Nachfolge-Kapitalgesellschaft Schuldzinsen bezahlt und als Betriebsausgaben abgesetzt.

Der Verwaltungsgerichtshof erachtete es in jenem Fall für entscheidend, dass die Beschwerdeführerin Zinsen für Schulden bezahlte, die ausschließlich zur Begleichung von Privatschulden ihrer beiden Gesellschafter aufgenommen worden waren, und verneinte die Frage, ob die Beschwerdeführerin dieselbe Last auf sich genommen hätte, um auch Zinsen für gesellschaftsfremde Personen zu zahlen.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich ebenfalls um die Zahlung einer Kapitalgesellschaft von Zinsen für Darlehen, die die Vorgänger-Gesellschaft zur Finanzierung von Entnahmen aufgenommen hatte. Allerdings wurden die gegenständlichen Zinsen durch die Bw. nicht mehr unmittelbar für ihre Gesellschafterin gezahlt, sondern für eine (infolge diverser Gesellschaftsgründungen und Gesellschafterwechsel) der Gesellschafterin nahe stehende Person. Die Bw. bestreitet auch nicht, dass sie diese Zinsen gezahlt hat. Sie ist allerdings der Ansicht, bei diesen Zinsen handle es sich deshalb um Zinsen für eine betriebliche Schuld (und damit um eine Betriebsausgabe), weil der Steuerpflichtige frei entscheiden könne, ob er sein Unternehmen mit Eigenkapital oder mit Fremdkapital finanzieren wolle.

Auslösender Grund für die vor dem Umgründungsbeschluss getätigten Entnahmen durch den Komplementär der KG sei die im Jahr 1985 geplante und auch durchgeführte Einbringung des gesamten Betriebes der Personengesellschaft in eine GmbH (*Anm.: die Bw*) mit dem Stichtag 1.1.1985 gewesen. Da die Einbringende die vorhandene Eigenkapitalquote von circa 75% nach Verkehrswerten als zu hoch für die Kapitalisierung der neuen GmbH beurteilt habe, sei vor der Einbringung Eigenkapital durch Fremdkapital substituiert worden.

Wenn die Bw. auch meint, bei der Entscheidung, Darlehen für die Finanzierung von Entnahmen aufzunehmen, handle es sich um eine betriebliche Entscheidung und bei den durch diese Darlehen verursachten Zinsen daher um betriebliche Ausgaben, beachtet sie nicht, dass es im Abgabenrecht darauf ankommt, ob eine Schuld im abgabenrechtlichen Sinn eine Betriebsschuld und ob eine Ausgabe im abgabenrechtlichen Sinn eine Betriebsausgabe ist.

Im vorliegenden Fall ist es unbestritten, dass während des Bestehens der Vorgänger-KG durch einen Gesellschafter Entnahmen getätigt und durch die Gesellschaft zur Finanzierung dieser Entnahmen Darlehen aufgenommen wurden. Wie bereits oben ausgeführt, liegen Entnahmen vor, wenn der Steuerpflichtige dem Betrieb Wirtschaftsgüter für **betriebsfremde** Zwecke entnimmt. Unerheblich ist dabei, welche Überlegungen zur Entnahme geführt haben.

Bei den strittigen Darlehen handelt es sich daher nicht um betriebliche Schulden.

Der Bw. wird auch nicht das Recht der Entscheidung, wie sie ihr Unternehmen finanzieren will, streitig gemacht. Es soll jedoch darauf hingewiesen werden, dass sie durch die Darlehensaufnahme für Entnahmen eben nicht ihr Unternehmen, sondern die Entnahmen fremdfinanziert hat.

Auch im Erkenntnis vom 21. Oktober 1986, 86/14/0124, stellt der Verwaltungsgerichtshof die Dispositionsfreiheit des Steuerpflichtigen, seinen Betrieb mit Eigen- oder Fremdkapital zu finanzieren, nicht in Frage. Er führt aber aus, dass die Frage, ob Fremdmittel tatsächlich den Betrieb finanzieren und damit eine Betriebsschuld darstellen, nach dem Schuldgrund zu beantworten ist. Die Schuld muss demnach ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruhen, die den Betrieb betreffen, soll sie Betriebsschuld sein.

b) § 117 BAO

§ 117 BAO lautet:

Liegt eine in Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene

Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben, einer Abgabenentrichtung in Wertzeichen (Stempelmarken), einer Abgabenerklärung oder der Unterlassung der Einreichung einer solchen zu Grunde, so darf eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden.

Die Bw. vertritt, wie bereits ausgeführt, die Ansicht, aufgrund dieser Bestimmung seien die für die Fremdfinanzierung von Entnahmen entrichteten Zinsen unter Beachtung der Erkenntnisse vom 28. April 1981, 14/3630/80, und vom 12. Mai 1981, 81/14/0008, 81/14/0014, als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinen Erkenntnissen aus dem Jahr 1981 ausgeführt, Zinsen für betriebliche Kredite zur Finanzierung von Privatentnahmen seien Betriebsausgaben, da es dem Steuerpflichtigen freistehে, sein Eigenkapital jederzeit für private Zwecke abzuberufen (3630/80 vom 28.4.1981, 21. Mai 1981, 81/14/0008, 81/14/0014).

Dem ist entgegen zu halten, dass die Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes eben von betrieblichen Krediten ausgehen. Betriebliche Kredite sind aber solche, die zur Finanzierung von Betriebsausgaben dienen. Bei Krediten oder Darlehen, die, wie im vorliegenden Fall, zur Finanzierung von Entnahmen aufgenommen werden, handelt es sich nicht um betriebliche Kredite. Die dafür bezahlten Zinsen stellen daher auch nicht Betriebsausgaben dar.

Wie bereits oben erwähnt, führte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. Oktober 1986, 86/14/0124, ebenfalls aus, dass eine Schuld **ursächlich und unmittelbar** auf Vorgängen beruhen muss, die den Betrieb betreffen, um eine Betriebsschuld zu sein. Da die die Körperschaftsteuer- und die Gewerbesteuererklärungen durch die Bw. für 1985 am 30. April 1987, für 1986 am 11. August 1987 eingereicht wurden, musste der Bw. zumindest aufgrund dieses Erkenntnisses klar sein, dass sie die Entscheidungen aus dem Jahr 1981 fehlinterpretiert hatte.

Auch die EStR 1984, Abschnitt 22, sagen lediglich aus, dass Zinsen für **betriebsbedingte** Schulden (z.B. für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder für die durch die laufenden täglichen Geschäftsfälle entstehenden und sich vergrößernden Betriebsverbindlichkeiten) Betriebsausgaben sind.

Eine Änderung der Rechtsauslegung im Sinne des § 117 BAO liegt daher im vorliegenden Fall nicht vor.

c) StrukVG

Die Ausführungen betreffend Rz 902 der UmgrStR 2002 übersehen, dass Rz 904 ausdrücklich darauf hinweist, dass auf **vor dem Einbringungsstichtag** getätigte kreditfinanzierte Entnahmen das allgemeine Einkommensteuerrecht anzuwenden ist (EStR 2000, Rz 1421 ff). Fehlt den in den Büchern erfassten Verbindlichkeiten auf Grund der fehlenden betrieblichen Veranlassung die Eigenschaft von negativem Betriebsvermögen und wird sie dennoch mit dem begünstigten Vermögen in die übernehmende Körperschaft eingebbracht, kann sich in der Folge keine Änderung in der steuerlichen Beurteilung ergeben. Die Zinsenbelastung der übernehmenden Körperschaft ist daher als verdeckte Ausschüttung zu werten.

Wenn die Bw. im Schriftsatz auch ausführt, dass auslösender Grund für die vor dem Umgründungsbeschluss getätigte Entnahme die geplante und auch durchgeführte Einbringung des gesamten Betriebes der Personengesellschaft in eine GmbH mit dem Stichtag 1.1.1985 gewesen sei, muss ihr entgegnet werden, dass die Einbringung zwar zu diesem Stichtag geplant war, dem Verwaltungsgerichtshoferkenntnis 89/15/0063 vom 22.11.2001 aber zu entnehmen ist, dass die Rückwirkungsfiktion in diesem Fall nicht angewendet werden konnte.

Die Einbringung wurde daher nicht, wie geplant, zum Stichtag 1.1.1985 durchgeführt, weshalb die Entnahme im vorliegenden Fall vor dem Einbringungsstichtag erfolgte.

d) verdeckte Gewinnausschüttung

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüber stehenden Personen nicht gewährt werden (VwGH 20.9.1983, 82/14/0273).

Der Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung muss nicht notwendig Gesellschafter des ausschüttenden Unternehmens sein, sondern es genügt die Möglichkeit eines (sogar nur mittelbaren) entscheidenden Einflusses (VwGH 90/14/0054, 12.6.1990)

(Hinweis E 23.11.1977, 410, 618/77).

Da im vorliegenden Fall durch die Bw. Zinsen für ein Darlehen, das keine Betriebsschuld darstellte, gezahlt wurden, die Zahlung dieser Zinsen einer der Gesellschafterin der Bw. nahe stehenden Person zugute kam und angenommen werden kann, dass die Bw. die Zahlung derartiger Zinsen für ihr völlig fremd gegenüberstehende Personen nicht übernommen hätte, handelt sich bei der Zahlung dieser Zinsen um eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Betreffend die Höhe der Zinsen ist allerdings davon auszugehen, dass sie im Jahr 1985, wie vom Prüfer angenommen, lediglich 800.000,00 S (= 58.138,27 €) betrug. Hinsichtlich 1986 ist den Ausführungen der Bw. im Schriftsatz vom 2. September 2004 insoweit zu folgen, als sich der Stand des Fremdkapitals zum 31.12.1985 gegenüber der Schuldaufnahme um 5.778.365,79 S verringert hatte, sodass die Zinsen für das Jahr 1986 auf Basis dieser Schuldhöhe, das sind 54.492.117,21 S (= 3.960.096,60 €) unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 7,5% lediglich mit 4.686.900,00 S (= 340.610,31 €) dem Gewinn der Bw. als verdeckte Gewinnausschüttung hinzuzurechnen waren.

Bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1986 war der Hinweis der Bw., dass der Organgewinn im angefochtenen Bescheid zweifach hinzugerechnet worden war, zu beachten.

Die Grundsteuer in Höhe von 400.000,00 S wurde, da noch in den Zeitraum des Bestehens der KG fallend, bereits bei Ermittlung der Einkünfte der KG berücksichtigt.

Zu 2. Übertragung stiller Reserven

Erhöht eine Kapitalgesellschaft ihr Kapital, dann liegt beim Gesellschafter in der Übernahme der neuen Gesellschaftsanteile ein neuer Anschaffungsvorgang. Durch die Übernahme der neuen Gesellschaftsanteile erfährt die bisherige Beteiligung bei einer Kapitalerhöhung, in absoluten Größen betrachtet, eine Werterhöhung, was den Zugang und somit die Anschaffung eines neuen Wirtschaftsgutes dokumentiert (s. Dollak, Bauer, Simon, EStG¹¹). Da in der Erhöhung der Gesellschaftsanteile somit ein Anschaffungsvorgang zu erblicken ist, war die Übertragung der stillen Rücklagen auf diese Anschaffung zulässig. Daraus folgt, dass die Kürzungen von Afa in Höhe von 125.751,76 S und IFB in Höhe von 417.713,00 S gegenüber der Gewinnermittlung laut BP rückgängig zu machen waren.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, 12. November 2004