



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Peter Grüner und Christian Schuckert im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik über die Berufung der Bw., vertreten durch Auditreu SteuerberatungsgmbH, 1010 Wien, Gonzagagasse 17, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Ulrike Strasser, betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2002 bis 2004 nach der am 18. September 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1) Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2004 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den beigeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.; damaliger Firmenname: XX International Produktions und Vertriebs GmbH & Co KG) wurde eine die Streitjahre umfassende Außenprüfung vorgenommen. Dem gemäß § 150 BAO erstellten Bericht ist Folgendes zu entnehmen:

„Tz. 1 Darlehen - Zinsaufwand

Infolge von Umgründungsmaßnahmen per 1.1.2000 (Zusammenschluss i.S. Art. IV UmgrStG: Beitritt weiterer Kommanditisten, Hr. H. X. und Hr. K. Y. zu der per 31.12.1999 entstandenen Kommanditgesellschaft). Im Zuge dieses Zusammenschlusses kam es zu rückwirkenden Maßnahmen (Entnahmen) gegenüber dem "Alt"Kommanditisten, Hr. D.I. Z. i.S. § 16 Abs 5 Z 1 und 2 UmgrStG insoweit, als Verrechnungsverbindlichkeiten i.H.v. ATS 11,482.500,-- zum Zusammenschlussstichtag eingestellt wurden. Diese Verbindlichkeit wurde mit einem Bankdarlehen finanziert, welches im Rückwirkungszeitraum die LM Vertriebs GesmbH aufgenommen hatte. Diese Darlehen wurde per 29.5.2000 an die XX International ... GesmbH & Co KG (geprüfte Unternehmen) überbunden.

Die Kreditaufnahme fällt allerdings nicht unter die mit § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG verbundene Rückwirkungsfiktion, sondern unter die allgemeine Rückwirkung gem. § 25 Abs 1 UmgrStG in Verbindung mit § 18 Abs. 2 UmgrStG. Die Kreditaufnahme gilt daher als solche der übernehmenden Mitunternehmerschaft. Anders als im Bereich der vom Trennungsprinzip beherrschten Einbringung nach Art III UmgrStG stellen die Aufwandszinsen keine Betriebsausgaben dar.

Weiters wurde eine Darlehensvereinbarung zwischen der XX Intern GmbH& CO KG und der LM Holding AG (CH) über (ATS 1.500.000,--) € 109.009,25 am 30.6.2000 abgeschlossen welches ebenfalls für den Kauf dieser Firmenanteile gewährt wurde. Auch hier stellen die Aufwandszinsen aus o.a. Titel keine Betriebsausgabe dar.

Folgende Beträge sind daher dem steuerlichen Gewinn zuzurechnen.

	2002	2003	2004
Darlehenszinsen BA-CA	71.298,89	67.939,53	67.657,08
Darlehenszinsen LM Holding	6.540,56	5.723,00	4.011,66
	77.839,45	73.662,53	71.668,74

Tz. 2 Dienstwohnung

Das geprüfte Unternehmen stellt den beiden Kommanditisten, Hrn. H. X. und Hrn. K. Y., eine Dienstwohnung zur Verfügung. Von dem gesamten Mietaufwand wurden 75 % Privatanteil ausgeschieden. Dieser Anteil orientiert sich an einem Sachbezugswert für eine Dienstwohnung, die für Dienstnehmer steuerlich zu berechnen ist. Die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung an die Gesellschafter stellt keine Leistungsvergütung dar, sondern nicht abzugsfähige Ausgaben i.S. § 20 (1) EStG 1988.

	2002	2003	2004
H. X. Firmenwohnung	4.196,83	4.890,26	4.952,64
UST	419,68	489,03	495,26
brutto	4.616,51	5.379,29	5.447,90
	2002	2003	2004
K. Y. Firmenwohnung	5.056,71	4.278,38	3.763,65

UST	534,60	495,56	376,37
brutto	5.591,31	4.773,94	4.140,02
	2002	2003	2004
H. X. Firmenwohnung	4.616,51	5.379,29	5.447,90
K. Y. Firmenwohnung	5.591,31	4.773,94	4.140,02
gesamt brutto	10.207,82	10.153,23	9.587,92

USt-Passivierung:

	2002	2003	2004
lt Erkl	0,00	0,00	0,00
lt Bp 2002	-954,28	-954,28	-954,28
2003		-984,59	-984,59
2004			-871,63
VÄ	-954,28	-1.938,87	-2.810,50
VÄ d VJ		954,28	1.938,87
EA	-954,28	-984,59	-871,63

Gegen die aufgrund dieser Prüfungsfeststellungen erlassenen Sachbescheide wurde mit folgender Begründung Berufung eingebracht:

„1. NICHTANERKENNUNG DER AUFWENDUNGEN DER DIENSTWOHNUNGEN

Die XX International Produktions und Vertriebs GmbH & Co KG wird von der unbeschränkt haftenden Komplementärin, der XX International Produktions und Vertriebs GmbH, vertreten. Die Geschäfte der KG führen die Geschäftsführer der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Herren K. Y. und H. X.. Gemäß § 164 HGB sind die Kommanditisten von der Führung der Geschäfte der Kommanditgesellschaft ausgeschlossen. Den Kommanditisten kommt daher keine Funktion nach außen zu.

Entsprechend den Erläuterungen des Berichtes gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 1. Juni 2007 wird ausgeführt, dass die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung an die Gesellschafter der KG (Herrn Y. und Herrn X.) keine Leistungsvergütung darstellt sondern nicht abzugsfähige Ausgaben gemäß § 20 EStG vorliegen.

Mit der direkten Zurverfügungstellung der Dienstwohnungen an Herrn Y. und Herrn X. seitens der KG erfolgte als verkürzte Abbildung der Remuneration der GmbH für die erbrachten Geschäftsführungsleistungen, zu der die GmbH verpflichtet ist. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise handelt es sich daher bei den Aufwendungen für die Dienstwohnungen um eine Leistungsvergütung der Komplementärin (XX International Produktions und Vertriebs GmbH). Die Komplementärin wiederum stellt die Wohnungen ihren Geschäftsführern als Bestandteil ihrer Geschäftsführerremuneration als Dienstwohnung bereit.

Nach Ansicht des VwGH 19.10.1993, 93/14/0129, wird die Wohnung der Kommanditgesellschaft für Zwecke des Unternehmens verwendet, da die Wohnung der Komplementär-GmbH zur Vergütung deren Geschäftstätigkeit zur Verfügung gestellt wird, damit diese durch die Zurverfügungstellung dieser Wohnungen an die Geschäftsführer diese entlohnt.

Der VwGH vertritt weiters die Auffassung, dass die oben dargestellte Zurverfügungstellung der Dienstwohnungen als Bezahlung der Schuld der Komplementär-GmbH an ihre Geschäftsführer und somit als Aufwandersatz der Kommanditgesellschaft gegenüber der Komplementär-GmbH zu verstehen ist.

Wie bereits oben ausgeführt, besteht daher kein Raum, den Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit den Dienstwohnungen zu verwehren. Der Vorsteuerabzug ist somit zur Gänze zuzulassen.

Aus ertragsteuerlicher Sicht kann das Abzugsverbot des § 20 EStG nicht zur Anwendung gelangen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind von Herrn Y. und Herrn X. zu reduzieren. Da bei der Komplementär-GmbH Sonderbetriebsausgaben vorliegen, kommt es zu keiner Änderung der Einkünftefeststellung. Unter Berücksichtigung dieser Ausführungen ist daher auch das Ausscheiden des Privatanteiles rückgängig zu machen, sodass 100 % der Ausgaben anzuerkennen sind.

Bei antragsgemäßer Berücksichtigung sind in weiterer Folge die Umsatzsteuer-Passivierungen gemäß dem oben angeführten Bericht über die Außenprüfung wieder hinzuzurechnen.

2. VERSAGUNG DER ZINSAUFWENDUNGEN AUS DARLEHEN

Im Zuge des Zusammenschlusses gemäß Art IV UmgrStG erfolgte eine Barentnahme seitens des Alt-Kommanditisten, Herrn Dipl.-Ing. G. Z.. Diese Entnahme wurde teilweise mit Fremdmitteln finanziert. Die entsprechenden Verbindlichkeiten sind in der XX International Produktions und Vertriebs GmbH & Co KG ausgewiesen. Entsprechend den Erläuterungen zum oben angeführten Bericht über die Außenprüfung stellen die Zinsaufwendungen keine Betriebsausgabe dar, da anders als im Bereich der Einbringungen gemäß Art III UmgrStG das sogenannte Trennungsprinzip nicht zur Anwendung gelangen kann.

Seitens der Außenprüfung wurde hinsichtlich der Argumentation der Nichtabzugsfähigkeit Rz 1438 UmgrStR 2002 herangezogen. In diesem Zusammenhang gilt darauf hinzuweisen, dass in dieser Rz weiters angeführt ist, dass nur jene Zinsaufwendungen keine Betriebsausgabe darstellen, die über die nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen als betrieblich anerkannte Fremdfinanzierung von tatsächlichen Entnahmen hinausgehen.

Allgemein sei ausgeführt, dass – unabhängig von einer Umgründungsmaßnahme -- eine fremdfinanzierte Entnahme aus einem Einzelunternehmen oder einer Mitunternehmerschaft nur unter bestimmten Voraussetzungen zur Abzugsfähigkeit der darauf entfallenden Finanzierungszinsen führt. Ziel und Zweck der einschränkenden Regelung der Rz 1438 UmgrStR 2002, dass es nur zu einer begrenzten Betriebsausgabenabzugsfähigkeit kommen kann, bestehen darin, dass durch einen Zusammenschluss gemäß Art IV UmgrStG keine Möglichkeit der Umgehung der unzulässigen Zinsenabzugsfähigkeit einer fremdfinanzierten Entnahme gegeben sein soll.

Das BMF hatte jedoch bei der Einschränkung der fremdfinanzierten Entnahme (bzw dem eingeschränkten Zinsenabzug) den Fall vor Augen, dass der Entnehmende weiterhin an der Gesellschaft beteiligt ist und es daher zweckmäßig erschien zu regeln, seine Privatentnahmen nicht mit einem steuerschonenden Zinsenabzug finanzieren zu können. Im gegenständlichen Fall ist jedoch Folgendes zu beachten:

Im Rahmen eines Zusammenschlusses gemäß Art IV UmgrStG traten die Herren Y. und X. der oben angeführten KG bei. Die fremdfinanzierte Barentnahme seitens Herrn Dipl.-Ing. Z. führte zu einer Reduktion des Wertes seiner Kommanditeinlage. Nach erfolgtem Zusammenschluss übernahmen die Herren Y. und X. de facto den Mitunternehmeranteil von Herrn Dipl.-Ing. Z., der ein Jahr später aus der Gesellschaft ausschied. In der Gesellschaft verblieben die Verbindlichkeiten aus der Entnahme.

Aus Sicht der verbleibenden Mitunternehmer stellen die mit den Verbindlichkeiten in Zusammenhang stehenden Zinsen (Sonder-)Betriebsausgaben dar. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise erfolgte ein fremdfinanzierter Erwerb des Mitunternehmeranteiles von Herrn Dipl.-Ing. Z.. Wäre der Zusammenschluss ohne Entnahme erfolgt, hätten die neuen Mitunternehmer einen höheren Kaufpreis aufbringen müssen, der durch Dritte zu finanzieren gewesen wäre. Diesfalls stellen die Zinsen (Sonder-)Betriebsausgaben der Mitunternehmer dar, die somit die steuerpflichtigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb senken.

Die von der Betriebsprüfung zitierte Rz aus den UmgrStR 2002 basiert auf der Überlegung, dass außerhalb des Einbringungsfalles gemäß Art III UmgrStG (zB Einbringung eines Einzelunternehmens in

eine GmbH) getätigte Entnahmen eines Gesellschafters nicht steuerwirksam fremdfinanziert werden können. Die oben angeführte Einschränkung des Zinsenabzuges aus Sicht der Betriebsprüfung ist jedoch im gegenständlichen Fall nicht zulässig. Aus bilanzbündeltheoretischer Sicht ist es unmaßgeblich, ob die Verbindlichkeit, die in Zusammenhang mit dem Mitunternehmen steht, seitens der Kommanditgesellschaft oder seitens der Gesellschafter gehalten wird. Die Fremdmittel stehen nicht in Zusammenhang mit Entnahmen der neuen Mitunternehmer. Der Fremdkapitalzinsenabzug ist daher zu Recht erfolgt.“

Die Außenprüfung gab hierzu folgende Stellungnahme ab:

„Die Berufung wendet sich gegen die Nichtanerkennung der Dienstwohnungen und gegen die Nichtanerkennung des Zinsaufwandes aus Darlehen

1. Nichtanerkennung der Dienstwohnungen

Im Zuge der Bp wurde festgestellt, dass die Fa XX International P.u.V. GesmbH & Co. KG mit den Kommanditisten eine Vereinbarung bezüglich der Zurverfügungstellung einer Mietwohnung wie folgt getroffen hat:

a) Die Vereinbarung der Fa. XX International Produktions- und Vertriebs- GmbH & Co. KG mit dem Kommanditisten K. Y. vom 30.7.2004 legt fest:

- dem Kommanditisten K. Y. wird eine Wohnung im Hause 9., L-Straße..., bestehend aus Vorraum, 74 m² Wohn-Essalon, Terrasse, 3 Schlafzimmer, 2 Bäder, Küche, Keller, Garage und 400 m² Garten zur Verfügung gestellt. Der Kommanditist hat für die Wohnung 75 % des monatlichen Bruttomietzinses zu entrichten.

b) Die Vereinbarung der Fa. XX International Produktions- und Vertriebs GesmbH & Co. KG mit dem Kommanditisten H. X. vom 17.8.2001 legt fest:

- dem Kommanditisten H. X. wird eine Wohnung im Hause 14., P-Straße ..., bestehend aus 4 Zimmern mit Nebenräumen mit einer Nutzfläche von 202 m² inkl. Dachboden- u. Kellerabteil zur Verfügung gestellt. Der Kommanditist hat für die Wohnung 75 % des monatlichen Bruttomietzinses zu entrichten. Die restlichen 25 % wurden jeweils als Betriebsausgaben angesetzt.

Gern. § 23 Z. 2 EStG1988 ist eine Vergütung der Gesellschaft für die Tätigkeit des Gesellschafters im Dienste der Gesellschaft nicht zulässig, sondern stellt Gewinnanteil dar. Der in der Berufungsschrift angeführte Fall, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Komplementär-GesmbH die Wohnung den Geschäftsführern zur Verfügung stellt, kann nicht zugestimmt werden, da sowohl die vertragliche Gestaltung als auch die buchungstechnische Abwicklung dagegen sprechen.

2. Nichtanerkennung des Zinsaufwandes (entnahmebedingte Zinsen)

Infolge von Umgründungsmaßnahmen per 1.1.2000 (Zusammenschluss iS. Art IV UmgrStG) kam es zu rückwirkenden Maßnahmen (Entnahmen des Alt-Kommanditisten Hrn D.I. Z.) i.S. § 16 Abs 5 Z 1 u 2 UmgrStG insoweit, als Verrechnungsverbindlichkeiten i.H.v. ATS 11,482.500,-- am Zusammenschlussstichtag eingestellt wurden. Diese Verbindlichkeiten wurden mit einem Bankdarlehen finanziert welches zu diesem Zeitpunkt 27.4.2000 von der Fa. LM Vertriebs GesmbH (Komplementär) aufgenommen wurde. Dieses Darlehen ist per 29.5.2000 von der XX International G U. GesmbH & Co. KG (geprüfte Untern) übernommen worden.

Hr. K. Y. und Hr. H. X. traten per 31.12.1999 der somit entstandenen Kommanditgesellschaft bei. Herr Z. brachte seinen Kommanditanteil in Höhe AT 14,751.940,-- in die Fa. LM Vertriebs GesmbH (Komplementär) ein gegen Gewährung von Genussrechten.

Gem. UmgrStRL RZ 1438 fällt diese Kreditaufnahme nicht unter die mit § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG verbundene Rückwirkungsfiktion, sondern unter die allgemeine Rückwirkung gem. § 25 Abs 1 UmgrStG. Die Kreditaufnahme gilt als solche der übernehmenden Mitunternehmerschaft. Anders als im Trennungsprinzip beherrschten Einbringung nach Art III stellen die Aufwandszinsen in jenem Ausmaß, das überdies nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen als betrieblich anerkannte Fremdfinanzierung von tatsächlichen Entnahmen hinausgeht, keine Betriebsausgaben dar. Die EStR 2000, 1423 stellen klar, dass für jeden fremdfinanzierten Aufwand gesondert zu prüfen ist, ob der Finanzierungsaufwand

der Betriebssphäre zuzurechnen ist. Zinsen für betriebsbedingt aufgenommene Schulden sind auch dann Betriebsausgaben, wenn den durch die laufenden Geschäftsfälle entstehenden oder sich vergrößern den Betriebsverbindlichkeiten Privatentnahmen im Ausmaß der **angemessenen regelmäßigen persönlichen Aufwendungen** des Unternehmers gegenüberstehen. Für diese Aufwendungen stehen den Kommanditisten als Geschäftsführer der Komplementär-GesmbH jedoch Vergütungen zur Verfügung, sodass angemessene regelmäßige Privatentnahmen bei den Zinsaufwendungen nicht mehr berücksichtigt werden müssen.

Durch die Einbringung des Mitunternehmeranteiles des Hr. Z. wandelt sich die durch Privatentnahme verursachte Verbindlichkeit nicht in eine Betriebsschuld um, für welche ein Zinsabzug zulässig wäre. Ebenso ist die Behauptung, dass "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" eine Mitunternehmeranteilsfinanzierung vorliege, nicht den Tatsachen entsprechend und für den Zinsenabzug nicht zulässig.

Die Berufung ist nach Ansicht der Betriebsprüfung in allen Punkten abzuweisen."

Die Stellungnahme der Außenprüfung wurde der Bw. zur Gegenäußerung übermittelt; diese lautet wie folgt:

„1. NICHTANERKENNUNG DER AUFWENDUNGEN DER DIENSTWOHNUNGEN“

In unserer Berufung vom 16. August 2007 wurde ausgeführt, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Komplementär-GmbH durch die Anmietung der Wohnungen eine Leistungsvergütung für die Übernahme der Geschäftsführertätigkeit erhält. Da die Komplementär-GmbH die Geschäftsführertätigkeit bei der KG nur durch ihre Geschäftsführer ausüben kann und nur diese die Wohnungen benutzen können handelt es sich um keinen Vorteil der KG an ihre Kommanditisten sondern um einen Vorteil an die Komplementär-GmbH für die erbrachten Geschäftsführertätigkeiten. Die Kommanditisten erhalten lediglich ihren gesellschaftsvertraglich (prozentuellen) zugesicherten Gewinn- bzw Verlustanteil an der KG.

Die Betriebsprüfung lehnt diese wirtschaftliche Betrachtungsweise mit der Begründung ab, dass sowohl die vertragliche Gestaltung als auch die buchungstechnische Abwicklung dagegen sprechen.

Mit dieser Begründung ist jedoch nichts gewonnen: Sinn und Zweck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestehen darin, dass die Abgabenbemessung abweichend von der vertraglichen Gestaltung bzw buchungstechnischen Abwicklung erst unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse zu einem korrekten Ergebnis führt. Wäre die vertragliche Gestaltung bzw die buchungstechnische Abwicklung bereits anders erfolgt, bedürfte es keiner wirtschaftlichen Betrachtungsweise, um zum selben Ergebnis gelangen zu können. § 21 BAO normiert explizit, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist.

Die Aussage der Großbetriebsprüfung ändert nichts an der von uns vertretenen Auffassung.

2. VERSAGUNG DER ZINSAUFWENDUNGEN AUS DARLEHEN

Im Rahmen unserer Berufung vom 16. August 2007 wiesen wir darauf hin, dass der Fremdkapitalzinsenabzug zulässig ist. Im streitgegenständlichen Fall liegt keine Fremdfinanzierung von privat veranlassten Entnahmen vor.

Es ist verständlich, dass sowohl der Gesetzgeber als auch die Finanzverwaltung die Möglichkeit verhindern möchten, dass ein Mitunternehmer durch fremdfinanzierte Entnahmen aus der Mitunternehmerschaft zu einem als Betriebsausgabe anerkannten Fremdkapitalzinsenabzug gelangen kann. Der Mitunternehmer soll daher wie eine natürliche Person ohne Mitunternehmeranteil gestellt werden, die ihre privat veranlassten Aufwendungen nicht über eine Gesellschaft steuerbegünstigt finanzieren kann.

Im streitgegenständlichen Fall handelt es sich nicht um eine Finanzierung von privat veranlassten Aufwendungen. Wie dargestellt liegt eine Fremdfinanzierung des Anteilserwerbes durch die Herren Y. und X. vor.

Die Großbetriebsprüfung führt aus, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Mitunternehmeranteilsfinanzierung vorliegt. Wie dem von uns in der Berufung vom 16. August 2007 wiedergegebenen Sachverhalt zu entnehmen ist, liegt ein entgeltlicher Übergang der Mitunternehmeranteile vor. Anstelle

von Herrn Dipl.-Ing. Z. sind die Herren Y. und X. an der Mitunternehmerschaft beteiligt. Es ist daher jedenfalls von einem Anteilserwerb zu sprechen, der - aufgrund der entsprechenden Gegebenheiten - fremdfinanziert werden musste. Aus bilanzbündeltheoretischer Sicht ist es unmaßgeblich, ob das Fremdkapital in der Bilanz der KG ausgewiesen wird, da - verkürzt ausgedrückt - pro Mitunternehmer ein Betrieb vorliegt und somit alle mit dem Betrieb und dem Erwerb des Betriebes zusammenhängenden Verbindlichkeiten Betriebsvermögen darstellen.

Es ist daher davon auszugehen, dass ein Anteilserwerb vorliegt. Die Fremdfinanzierung und die daraus resultierende Verbindlichkeit waren nicht privat veranlasst. Der Zinsenabzug steht daher zu.“

Die Berufungsbehörde richtete folgendes Schreiben an die Bw.:

„Aus Punkt III der Zusammenschlussvereinbarung vom 19.9.2000 ist ersichtlich, dass in der Zusammenschlussbilanz zum 1.1.2000 gegenüber dem Altkommanditisten Dipl.Ing. G. Z. eine Verrechnungsverbindlichkeit in Höhe von ATS 11,482.500 ausgewiesen sei (davon unbare Entnahme in Höhe von ATS 2,482.500).

In der Zusammenschlussbilanz zum 1.1.2000 selbst sind hingegen Verbindlichkeiten gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG von ATS 11,482.500 angegeben. Weiters ist Dipl.Ing. G. Z. in der Schlussbilanz zum 31.12.2000 nicht mehr als Kommanditist ausgewiesen.

Es wird daher um Beantwortung folgender Fragen gebeten:

- 1) Wann ist Dipl.Ing. G. Z. aus der Gesellschaft ausgeschieden?
- 2) Erfolgten tatsächlich bare oder unbare Entnahmen?
- 3) Zu welchem genauen Zeitpunkt (zu welchen genauen Zeitpunkten) erfolgten die Barentnahmen?“

Die Fragen wurden wie folgt beantwortet:

„ad Frage 1)

Aus unseren Akten ist ersichtlich, dass Dipl.Ing. G. Z. seinen Kommanditanteil im Wege eines Sacheinlagevertrages aus September 2001 mit Wirkung Tagesablauf 29.12.2000 in die LM Vertriebs G.m.b.H. – gegen Gewährung eines Genussrechtes – eingebracht hat. Die Löschung als Kommanditist wurde vom Firmenbuchgericht Wien am 24.11.2001 durchgeführt.

ad Frage 2)

Soweit aus unserer Aktenlage noch ersichtlich ist (Anmerkung: Die Buchhaltung 1999 liegt uns nicht vor) erfolgten tatsächlich Barentnahmen.

ad Frage 3)

Hiezu können wir leider keine abschließende Auskunft geben, da uns keine (Auszahlungs-)Belege aus dem Jahr 1999 vorliegen.

In der am 18. September 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

„Mag. Pajer:

1. Zusammenschluss:

Bereits in der Berufung bzw. in unserer Stellungnahme haben wir darauf hingewiesen, dass die von der Außenprüfung als Basis für ihre Rechtsansicht herangezogene Rz 1438 USt-Richtlinien dazu dienen soll, Missbräuche hintanzuhalten. Es soll vermieden werden, dass ein Kommanditist, der auch nach Zusammenschluss Kommanditist bleibt, fremdfinanzierte Entnahmen tätigen kann und damit zu Unrecht ein Zinsenabzug möglich ist.

In unserem Fall liegt aber wirtschaftlich gesehen eine Übertragung von Kommanditanteilen des Herrn Dipl.Ing. Z. an die Herren X. und Y. vor. Somit dienten die geltend gemachten Fremdfinanzierungszinsen der Finanzierung eines Anteilserwerbes, weshalb ein Zinsenabzug möglich sein muss.

Der Umstand, dass wirtschaftlich gesehen eine Übertragung von Kommanditanteilen vorliegt, wurde auch von der Außenprüfung bestätigt.

2. Dienstwohnung:

Es mag sein, dass dieser Vorgang buchhalterisch etwas unklar dargestellt wurde; allerdings ist es so, dass jedenfalls die Komplementär-GmbH den beiden Geschäftsführern eine Dienstwohnung zur Verfügung hätte stellen können. Wenn zur Verkürzung des Vorgangs dies direkt von der KG erfolgte, und überdies ohnehin 75 % der Gesamtkosten als Privatanteil ausgeschieden wurden, so steht dies unserer Ansicht nach einem Abzug der restlichen 25 % nicht entgegen. Hinweisen möchte ich auch auf das bereits in der Berufung zitierte Erkenntnis des VwGH 19.10.1993, 93/14/0129, in dem der Gerichtshof die Meinung vertreten hat, dass es sich bei der Zurverfügungstellung einer Wohnung an die Geschäftsführer der Komplementär GesmbH um eine unternehmerische Tätigkeit der KG handelt. Dies muss nicht nur für den Bereich der Umsatzsteuer, sondern auch im Hinblick auf den Abzug der aliquoten Aufwendungen gelten.

Mag. Strasser:

Im ersten Schritt erwirbt Dipl.Ing. Z. sämtliche Anteile an der XX International GmbH mit Dezember 1999. Im zweiten Schritt wird am 31. Dezember 1999 eine errichtende Umwandlung nach Art. II in die XX International GmbH & Co KG durchgeführt. Im Zuge der errichtenden Umwandlung tritt die LM Vertriebs GmbH als Arbeitsgesellschafter bei. Im dritten Schritt wird mit Vertrag vom 19. September 2000 zum Stichtag 1. Jänner 2000 ein Zusammenschluss gem. Art. IV durchgeführt, bei dem Herr X. und Herr Y. mit einer Bareinlage von jeweils ATS 392.000,-- der Mitunternehmerschaft beitreten. Mit Vertrag vom 26. September 2001 bringt Herr Dipl.Ing. Z. seine Anteile an der Mitunternehmerschaft zum Stichtag 29. Dezember 2000 gegen die Gewährung von Genussrechten in Höhe von 2,03 % gemäß Art. III Umgründungssteuergesetz in die Komplementär GmbH ein.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist hierin jedenfalls keine Veräußerung von Kommanditanteilen zu erblicken.

Bei der unter Tz. 1, 2. Absatz, angeführten Darlehensvereinbarung zwischen der XX International GmbH & Co KG und der LM Holding AG über ATS 1,5 Mio. handelt es sich um ein hiervon offenbar getrenntes Rechtsgeschäft. Die Bw. hat offenbar nichts erworben, sondern bloß den Kredit über die Schweiz organisiert, weshalb auch diese Aufwandszinsen nicht abzugsfähig sind.

Betreffend Dienstwohnung kann ich mangels entsprechender Sachverhaltskenntnis nichts vorbringen, was gegen den Standpunkt der Berufungsverberin spricht.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kommt nach Ansicht des Finanzamtes im Umgründungssteuerrecht nicht zur Anwendung. Der Sachverhalt bewegt sich ausschließlich auf umgründungssteuerlicher Ebene, welche wiederum auf VwGH-Erkenntnisse verweist (...), womit eine fremdfinanzierte Entnahme zu keinen Betriebsausgaben hinsichtlich des Zinsaufwandes führen kann.

Mag. Pajer:

Wiesner in „Zusammenschluss von Rechtsanwälten“, Seite 45, Rz 80, vertritt hierzu eine gegenteilige Meinung. Wörtlich heißt es: „Reichen die vorhandenen liquiden Mittel und Bankguthaben für die tatsächliche Entnahme von Geldmitteln nicht aus, so können die Entnahmen auch fremdfinanziert werden. Im Gegensatz zur VwGH-Judikatur über das Erfordernis einer betrieblichen Veranlassung sind fremdfinanzierte rückwirkende Entnahmen unabhängig von den vorhandenen Geldmitteln anzuerkennen, da die Regelung des § 24 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 5 Umgründungssteuergesetz die Grundlage zur Herstellung der Äquivalenz, des Verkehrswertes etc. bildet und damit keine private Veranlassung vorliegt.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zinsenabzug

1.1 Rechtsgrundlagen

§ 16 Abs. 5 UmgrStG in den für die Streitjahre geltenden Fassungen lautet:

31.12.1996 bis 20.8.2003:

„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.
2. Die in Z 1 genannte Passivpost kann den Gesamtbetrag der getätigten Entnahmen insoweit übersteigen, als nach Abzug dieser Passivpost ein positiver Verkehrswert verbleibt. In diesem Fall gilt der übersteigende Teil, soweit er zusammen mit den getätigten Entnahmen 75% des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungsstichtag nicht übersteigt, als mit Ablauf des Einbringungsstichtages entnommen.
3. Bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorhandene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Verbindlichkeiten können zurückbehalten werden. Das Zurückbehalten gilt durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigte Entnahme beziehungsweise Einlage, sofern der Vorgang nicht unter Z 4 fällt.
4. Wirtschaftsgüter können im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt.
5. Gewinnausschüttungen einbringender Körperschaften, Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und die Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 in dem in Z 1 genannten Zeitraum können auf das einzubringende Vermögen bezogen werden.“

Ab 21.8.2003:

„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.
2. Neben der in Z 1 genannten Passivpost kann eine weitere Passivpost in folgender Weise gebildet werden:
 - Die Bildung ist mit 75% des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungsstichtag nach Berücksichtigung sämtlicher Veränderungen der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 begrenzt,
 - wobei der sich ergebende Betrag um sämtliche Veränderungen der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 zu kürzen ist.

Der Endbetrag gilt als mit Ablauf des Einbringungsstichtages entnommen.

3. Bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorhandene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Verbindlichkeiten können zurückbehalten werden. Das Zurückbehalten gilt durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigte Entnahme beziehungsweise Einlage, sofern der Vorgang nicht unter Z 4 fällt.

4. Wirtschaftsgüter können im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungstichtages getätigten. Für Einbringende unter [§ 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988](#) fallende Körperschaften gilt weiters:

- Wirtschaftsgüter können auch dann zurückbehalten werden, wenn ein Betrieb nicht verbleibt.
- Z 2 kann bei handelsrechtlicher Zulässigkeit des Ausweises der Passivpost sinngemäß angewendet werden.

5. Gewinnausschüttungen einbringender Körperschaften, Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und die Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 in dem in Z 1 genannten Zeitraum können auf das einzubringende Vermögen bezogen werden.“

Nach § 24 Abs1 erster Satz UmgrStG sind hinsichtlich des Zusammenschlussstichtages, der Behandlung des Übertragenden und der zum Zwecke der Darstellung des Vermögens erstellten Zusammenschlussbilanz die §§ 13 bis 15 sowie § 16 Abs. 1 und 5 anzuwenden.

1.2 Sachverhalt

Die Amtsvertreterin hat die einzelnen Umgründungsschritte, die sich mit der Aktenlage decken und denen auch seitens der steuerlichen Vertretung nicht widersprochen wurde, umfassend dargestellt. Dieser Sachverhalt ist insoweit unstrittig.

Ungeklärt ist dagegen geblieben, ob es sich bei den getätigten Entnahmen tatsächlich um bare handelt. Der steuerliche Vertreter konnte wegen des Zeitabstandes hierzu keinerlei Aufklärungen liefern. Bei unbaren Entnahmen wäre jedenfalls ein Zinsenabzug unzulässig. Wie aber aus der rechtlichen Würdigung hervorgeht, ist nach Ansicht der Berufungsbehörde auch bei Vorliegen von Barentnahmen ein Abzug ausgeschlossen, weshalb diese Frage auf sich beruhen kann.

1.3 Rechtliche Würdigung

Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁴ § 24 Rz 4.5.3 führt hierzu aus:

„Wird eine rückbezogenebare Entnahme durch Kreditaufnahme finanziert, so ist die Übernahme der Verbindlichkeit durch die übernehmende Mitunternehmerschaft nicht als schädliche Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens aufzufassen. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der aus der Fremdkapitalaufnahme resultierenden Aufwandszinsen erfolgt jedoch eine Beurteilung nach den einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen. Die für Einbringungen geltende Abzugsfähigkeit der Aufwandszinsen ist für Zusammenschlüsse nur insoweit gegeben, als dies nach den einkommensteuerlichen Regelungen zutrifft.“

Die Berufungsbehörde teilt die in dieser Kommentarstelle sowie aus der bereits erwähnten Rz 1438 UmgrStRl zum Ausdruck kommende Rechtsansicht. Somit ist die Feststellung der Außenprüfung zutreffend, dass eine Abzugsfähigkeit der Zinsen nicht gegeben ist, da in der Kreditaufnahme keine betriebliche Veranlassung zu erblicken ist. Auch das Vorbringen der Amtsvertreterin bezüglich Anwendbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Umgrün-

dungssteuerrecht ist jedenfalls insoweit zutreffend, als die zivilrechtliche Betrachtung hier im Vordergrund steht und die wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Hintergrund tritt.

Wenn daher die Bw. Folgendes vorbringt: „In wirtschaftlicher Betrachtungsweise erfolgte ein fremdfinanzierter Erwerb des Mitunternehmeranteiles von Herrn Dipl.-Ing. Z.. Wäre der Zusammenschluss ohne Entnahme erfolgt, hätten die neuen Mitunternehmer einen höheren Kaufpreis aufbringen müssen, der durch Dritte zu finanzieren gewesen wäre. Diesfalls stellen die Zinsen (Sonder-)Betriebsausgaben der Mitunternehmer dar, die somit die steuerpflichtigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb senken“, so übersieht sie damit, dass es eben gerade die umgrundungssteuerrechtlichen Bestimmungen vermieden haben, dass Herr Dipl.-Ing. Z. einen Veräußerungsgewinn zu versteuern hatte. Durch die verschiedenen Umgründungsschritte, bei denen Herr Dipl.-Ing. Z. zumindest einige Monate zugleich mit den neueintretenden Kommanditisten am Unternehmen beteiligt war, wurde die Versteuerung der stillen Reserven vermieden oder zumindest hinausgeschoben. Damit liegt aber keine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils vor, weshalb auch keine betriebliche Veranlassung der bezahlten Zinsen gegeben ist.

Es sei darauf hingewiesen, dass die konsequente Verfolgung der von der Bw. monierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise, derzufolge der Erwerb eines Mitunternehmeranteiles vorliege, letztlich dazu führen würde, dass eine Anwendung des UmgrStG unterbleiben müsste.

Dass es sich bei der Darlehensvereinbarung zwischen der XX International GmbH & Co KG und der LM Holding AG über ATS 1,5 Mio. um ein hiervon getrenntes Rechtsgeschäft gehandelt hat, hat die Amtsvertreterin unwidersprochen festgestellt. Da auch hierfür keine betriebliche Veranlassung erkennbar ist, sind die Aufwandszinsen gleichfalls nicht abzugsfähig.

2. Dienstwohnung

Das Finanzamt teilt nunmehr die Ansicht der Bw., dass die entsprechenden Aufwendungen und Vorsteuern abzugsfähig sind. Auch die Berufungsbehörde ist ausgehend von dem vom steuerlichen Vertreter dargestellten Sachverhalt dieser Meinung. Insbesondere verweist die Bw. zu Recht auf das Erkenntnis des VwGH 19.10.1993, [93/14/0129](#), in dem der Gerichtshof in einem vergleichbaren Fall die Unternehmereigenschaft der KG bejaht hat.

Somit war der Berufung, soweit sie sich gegen die Umsatzsteuerbescheide richtet, im vollem Umfang statzugeben. Die Feststellungsbescheide waren insoweit abzuändern, als die in den Tz 2 und 3 des Berichts über die Außenprüfung dargestellten Zu- und Abrechnungen rückgängig zu machen waren.

Berechnung in €:

	2002	2003	2004
Gewinn lt. Außenprüfung (vor Ergänzungsbilanz)	450.310,66	384.827,07	357.923,25
Firmenwohnung	- 10.207,82	- 10.153,23	- 9.587,92
USt-Passivierung	<u>954,28</u>	<u>984,59</u>	<u>871,63</u>
	441.057,12	375.658,43	349.206,96
XX Intern. GmbH	5.450,46	5.450,46	26.589,97
H. X.	217.803,33	185.103,98	161.308,49
Ergänzungsbilanz	<u>- 35.857,83</u>	<u>74.735,62</u>	<u>- 84.688,64</u>
Gewinnanteil H.X.	181.945,50	259.839,60	76.619,85
K. Y.	217.803,33	185.103,98	161.308,49
Ergänzungsbilanz	<u>- 36.090,39</u>	<u>74.464,50</u>	<u>- 80.215,34</u>
Gewinnanteil K.Y.	181.712,94	259.568,48	81.093,15
Gewinn lt. BE gesamt	369.108,90	524.858,54	184.302,97

Beilage: 3 Berechnungsblätter (Umsatzsteuer 2002 bis 2004)

Wien, am 24. September 2012