

Zusammenfassung

Im Gegenzug zur Einführung der Stabilitätsabgabe („Bankenabgabe“) wurde die Darlehens- und Kreditvertragsgebühr im Rahmen des BBG 2011 abgeschafft. Da die entsprechenden Gebührentatbestände in § 33 TP 8 bzw TP 19 GebG letztmalig auf Sachverhalte anzuwenden sind, für die die Gebührenschild vor dem 1. Jänner 2011 entstanden ist, können nun auch jene Rechtsgeschäfte, die in der Vergangenheit „gebührenschildend“ abgeschlossen wurden, nachträglich „gebührenfrei“ beurkundet werden um Rechtssicherheit zu schaffen.

Um eine Verlagerung der Gebührenpflicht des Darlehens- bzw Kreditgeschäfts auf die damit zusammenhängenden Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte zu vermeiden, wurde durch das BBG 2011 auch eine entsprechende Anpassung der diesbezüglichen Befreiungstatbestände vorgenommen. Die entsprechende Befreiungsbestimmung findet sich künftig ausschließlich in § 20 Z 5 GebG.

Die gleichzeitige Beibehaltung der Gebührenpflicht von Leasingverträgen als Kreditsubstitut erscheint verfassungsrechtlich bedenklich.

Betriebliche Veranlassung einer Kreditverbindlichkeit in Zusammenhang mit einer vor dem Einbringungsstichtag getätigten fremdfinanzierten Barentnahme

Verbindlichkeiten, die aus vor dem Einbringungsstichtag getätigten fremdfinanzierten Entnahmen resultieren, behalten ihren Charakter auch nach der Einbringung bei. Handelt es sich bei den Verbindlichkeiten daher mangels betrieblicher Veranlassung um außerbetriebliche Verbindlichkeiten, so bleibt dieser Charakter auch nach der Einbringung aufrecht. Der eindeutige Wortlaut der Bestimmung des § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG lässt keinen Interpretationsspielraum dahingehend offen, dass für Sachverhalte, die nicht in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages verwirklicht wurden, die begünstigenden Wirkungen eintreten können.

UFS 28.09.2010, RV/1187-L/08

§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG

Ausgangssachverhalt

Am 25.2.2004 tätigten die Gesellschafter der ehemaligen P-KG eine zur Gänze fremdfinanzierte Barentnahme. Zum 29.2.2004 wurden sämtliche Mitunternehmeranteile der P-KG in die Berufungswerberin P-GmbH eingebracht (Art III UmgrStG). Bilanzstichtag beider Gesellschaften war der 28. Februar. Die angefallenen Zinsen für den Kredit zur Finanzierung der Barentnahme wur-

den über ein laufendes Kontokorrentkonto der Beschwerdeführerin bei der X-Bank AG bezahlt.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde der Berufungswerberin der Ansatz der Zinsen als Betriebsausgaben versagt, weil eine Entnahme zu keiner Gewinnminderung führe und eine damit in Zusammenhang stehende Verbindlichkeit dem privaten Bereich der Gesellschafter zuzurechnen sei. Als Aufwendungen, die die Privatsphäre der Gesellschafter betreffen, seien die angefallenen Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs 2 KStG) zu qualifizieren.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung führte die Berufungswerberin aus, dass die Entnahme im Rahmen des § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG auf den Einbringungsstichtag

rückbezogen werden hätte können, wenn sie nur sechs Tage später erfolgt wäre. Wie eine gemäß § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG nachträglich auf den Einbringungsstichtag rückbezogene Entnahme würde aber auch eine kurz vor dem Einbringungsstichtag getätigte Entnahme dem Zweck dienen, das Einbringungsvermögen wirksam zu mindern. Bei nach § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG rückbezogenen Entnahmen würde die Finanzverwaltung im Falle einer Fremdfinanzierung nicht nach deren betrieblichen oder privaten Veranlassung fragen (UmgrStR 2002 Rz 903). Dies müsse ab dem Einbringungsstichtag auch hinsichtlich der kurz vor dem Einbringungsstichtag erfolgten Entnahme gelten, weil es ohne der notwendigen Bedingung der Mitgabe der Verbindlichkeiten zu keinem Einbringungsverfahren in dieser Form gekommen wäre. Die Beschwerdeführerin habe mit Verbindlichkeiten belastetes betriebliches Vermögen übernommen. Die angefallenen Fremdkapitalzinsen seien daher nach Ansicht der Berufungswerberin ab dem Einbringungsstichtag voll als Betriebsausgaben abzugsfähig, eine verdeckte Gewinnausschüttung liege nicht vor.

Aus den Entscheidungsgründen¹

Grundsätzlich außerbetriebliche Veranlassung von Verbindlichkeiten zur Finanzierung einer Entnahme

„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.“

Ausnahme bei einer nach § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG rückbezogenen Entnahme

„§ 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*, UmgrStG⁴ § 16 Rz 94)“.

Keine Abweichung von allgemeinen Grundsätzen bei Verbindlichkeiten für eine kurz vor dem Einbringungsstichtag getätigte Entnahme

„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“.

¹ Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

Anmerkung

Von Sebastian Bergmann

Gemäß § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG können Entnahmen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags getätigt werden, durch Ansatz einer Passivpost in der Einbringungsbilanz auf den Einbringungsstichtag rückbezogen werden. Solche rückbezogenen Entnahmen stellen eine von mehreren möglichen Maßnahmen dar, um das einzubringende Vermögen rückwirkend zum Einbringungsstichtag zu gestalten (vgl § 16 Abs 5 UmgrStG).

Für den Fall, dass gemäß § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG rückbezogenen Entnahmen fremdfinanziert werden, sind die dafür anfallenden Zinsen nach hA auf Ebene der übernehmenden Körperschaft als Betriebsausgaben abzugsfähig (vgl *Hügel* in *Hügel/Mühlechner/Hirschler*, UmgrStG § 16 Rz 128; *Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 16 Rz 99; *Rabel* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen⁷ § 16 UmgrStG Rz 65; *Schwarzinger/Wiesner*, ÖStZ 1995, 345 [348]; *Staringer*, ÖStZ 1997, 199 [204]; *Walter*, GeS 2002, 30 [31]; EStR 2000 Rz 903; BMF 16. 6. 1998, RdW 1998, 442; wohl auch UFS 28. 9. 2010, RV/1187-L/08; aA *Margreiter*, SWK 1996, A 459 [A 471]). Zwar ist die Abzugsfähigkeit solcher Zinsen nicht ausdrücklich geregelt, doch wird dies aus dem Umstand abgeleitet, dass § 18 Abs 3 UmgrStG im Falle einer nach § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG für vorbehaltene (unbare) Entnahmen gebildeten Passivpost sogar die Möglichkeit einer rückwirkenden Verzinsung ab dem Einbringungsstichtag vorsieht (vgl *Schwarzinger/Wiesner*, ÖStZ 1995, 345 [348]; *Walter*, GeS 2002, 30 [31]; *Rabel* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen⁷ § 16 UmgrStG Rz 65; BMF 16. 6. 1998, RdW 1998, 442; krit *Doralt*, ÖStZ 2002, 154 [154]).

Werden fremdfinanzierte Entnahmen hingegen nicht nach § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG auf den Einbringungsstichtag rückbezogen, sondern bereits vor dem Einbringungsstichtag getätigt, so sollen nach ganz hA hinsichtlich der damit in Zusammenhang stehenden Zinsen allgemeine ertragsteuerliche Grundsätze zur

Anwendung kommen, weswegen deren Abzug als Betriebsaufgaben auf Ebene der übernehmenden Körperschaft unzulässig sei (vgl *Wiesner/Mayr*, RdW 2006, 363 [370]; *Huber*, RdW 2002, 118 [118]; *derselbe* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 16 Rz 100; *Rabel* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen⁷ § 16 UmgrStG Rz 65; EStR 2000 Rz 904; BMF 16.6.1998, RdW 1998, 442). Denn wenn ein Wirtschaftsgut, das mit Fremdkapital angeschafft worden ist, entnommen wird, gilt mangels fortdauernder betrieblicher Veranlassung grundsätzlich auch die Verbindlichkeit als entnommen (vgl VwGH 30.11.1999, 94/14/0166; 30.9.1999, 99/15/0106 f; 12.5.1981, 81/14/0008; *Doralt*, EStG¹¹ § 4 Tz 68, 330; *Doralt/Mayr*, EStG¹⁴ § 6 Tz 336). An diesem außerbetrieblichen Charakter der Verbindlichkeit könne auch die nachfolgende Einbringung nichts ändern (vgl *Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 16 Rz 100; EStR 2000 Rz 904).

Der zu demselben Auslegungsergebnis kommende UFS stützt dieses (neben Verweisen auf das Schrifttum) auf den Wortlaut des § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG, der „keinen Interpretationsspielraum dahingehend offen[lässt], dass für Sachverhalte, [die] nicht in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages verwirklicht wurden, die begünstigenden Wirkungen eintreten“ könnten. Ob der Wortlaut des § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG tatsächlich als Stütze für diese Auslegung taugt, erscheint jedoch fraglich. Denn die „begünstigenden Wirkungen“ ergeben sich gerade nicht aus diesem, sondern werden auch hinsichtlich rückbezogener Entnahmen iSd § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG bloß auf deren Ähnlichkeit zu den vorbehaltenen (unbaren) Entnahmen iSd § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG gestützt, für welche § 18 Abs 3 UmgrStG eine rückwirkende Verzinsung ausdrücklich zulässt (vgl nochmals *Schwarzinger/Wiesner*, ÖStZ 1995, 345 [348]; *Walter*, GeS 2002, 30 [31]; *Rabel* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen⁷ § 16 UmgrStG Rz 65; BMF 16.6.1998, RdW 1998, 442). So argumentiert

etwa *Walter*, dass „sich die bare Entnahme von der unbaren Entnahme nur durch den Zeitpunkt der tatsächlichen Entnahmehandlung unterscheidet“. „In beiden Fällen wird der übernehmenden Körperschaft nur ein um die Entnahme vermindertes Vermögen übertragen“. Für eine unterschiedliche Behandlung bestehe deshalb „keine sachliche Rechtfertigung“, die Qualifizierung von Fremdkapitalzinsen im Zusammenhang mit einer baren Entnahme iSd § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG als Betriebsausgaben sei das Ergebnis einer „verfassungskonforme[n] Interpretation“ (*Walter*, GeS 2002, 30 [31]). Dieselben Argumente könnten aber auch in jenen Fällen ins Treffen geführt werden, in denen eine Entnahme (wie im entscheidungsgegenständlichen Fall) unmittelbar vor dem Einbringungsstichtag getätigt wurde. Auch diese Fälle unterscheiden

sich wirtschaftlich von jenen des § 16 Abs 5 Z 1 und Z 2 UmgrStG nur durch den Zeitpunkt der tatsächlichen Entnahmehandlung, stimmen mit diesen jedoch insoweit überein, als der übernehmenden Körperschaft nur ein um die Entnahme vermindertes Vermögen übertragen wird. Ein pauschales Verneinen der Abzugsfähigkeit von Zinsen im Zusammenhang mit vor dem Einbringungsstichtag getätigten fremdfinanzierten Entnahmen erscheint daher nicht überzeugend. Sofern solche Entnahmen in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Einbringung stehen, sprechen mE gute Argumente dafür, ab dem Einbringungsstichtag abweichend von allgemeinen Grundsätzen einen Betriebsausgabenabzug auf Ebene der übernehmenden Körperschaft zuzulassen.

Impressum

Medieninhaber, Eigentümer und Verleger: Verlag Österreich GmbH, A-1010 Wien, Bäckerstraße 1, Tel.: (01) 610 77, Fax: (01) 610 77-502, e-Mail: verlag@verlagoesterreich.at, Internet: www.verlagoesterreich.at.

Grafik und Layout: Werner Supanz. **Anzeigenkontakt:** Eva Schnell e.schnell@voe.at (DW 220).

Verlagsredaktion: Mag. Jörg Steiner j.steiner@voe.at (DW 448).

ISSN: 2218 3094. **Erscheinungsweise** 2011: 10 mal jährlich. **Preise:** Jahresabonnement 172,- Euro. **Versandspesen:** 20,- Euro Inland; 25,- Euro Ausland; **Einzelpreis:** 19,- Euro.

Bestellung: 01-680 14-0, order@verlagoesterreich.at. Jahresabonnements können bis ein Monat vor Ablauf des Abonnementjahres schriftlich gekündigt werden. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement um jeweils ein Jahr weiter. Das Abonnementjahr beginnt mit dem Monat des Abo-Einstieges. Bei Lieferausfall durch Streik oder höhere Gewalt keine Rückvergütung des Bezugspreises. Irrtum und Preisänderungen vorbehalten. Preise zzgl. Versand.

Grundlegende Richtung: wissenschaftliche Fachzeitschrift für Gesellschafts- und Steuerrecht.

Erscheinungsort: Wien.

Offenlegung gemäß § 25 Mediengesetz: Alleiner Eigentümer diese Mediums ist die Verlag Österreich GmbH, 1010 Wien, Bäckerstraße 1.

Manuskripte und Zuschriften: Manuskripte und Zuschriften für Gesellschaftsrecht an Dr. Lukas Fantur unter lukas.fantur@fantur.at; für Steuer-

recht an Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler LL.M unter georg.kofler@jku.at; wir bitten Sie, sich an die „Abkürzungs- und Zitierregeln (AZR)“ von FRIEDL / LOEBENSTEIN⁶ zu halten.

Urheberrechte: Mit der Einreichung seines Manuskriptes räumt der Autor dem Verlag für den Fall der Annahme das übertragbare, zeitlich und örtlich unbeschränkte ausschließliche Werknutzungsrecht (§ 24 UrhG) der Veröffentlichung in dieser Zeitschrift ein, einschließlich des Rechts der Vervielfältigung in jedem technischen Verfahren (zB Druck, Mikrofilm) und der Verbreitung (Verlagsrecht) sowie der Verwertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, des Rechts der Vervielfältigung auf Datenträgern jeder Art (zB CD-ROM), der Speicherung in und der Ausgabe durch Datenbanken, der Verbreitung von Vervielfältigungsstücken an die Benutzer, der Sendung (§ 17 UrhG) und sonstigen öffentlichen Wiedergabe (§ 18 UrhG). Gemäß § 36 Abs 2 UrhG erlischt die Ausschließlichkeit des eingeräumten Verlagsrechts mit Ablauf des dem Erscheinen des Beitrages folgenden Kalenderjahres; dies gilt für die Verwertung durch Datenbanken nicht. Der Nachdruck von Entscheidungen, auch von Leitsätzen, ist daher nur mit ausdrücklicher schriftlicher Bewilligung des Verlages gestattet.

Haftungsausschluss: Alle Angaben in dieser Zeitschrift erfolgen trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr. Eine Haftung der Autoren, der Herausgeber, der Schriftleiter oder des Verlages für die inhaltliche Richtigkeit ist ausgeschlossen.