



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Johann Jungwirth, Dkfm. Dr. Peter Bernert und Sabine Leiter über die Berufung der V. C. GmbH, nunmehr des Dr. M. als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der V. C. GmbH, Adr., vom 10. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 3. Juli 2006, Erfnr betreffend Gesellschaftsteuer nach der am 21. Mai 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Einbringungsvertrag vom 29. Juli 2004 brachte der Gesellschafter der V. C. GmbH (in der Folge: V.), W. Y., den gesamten Betrieb seines Einzelunternehmens unter Inanspruchnahme der Bestimmungen des Artikel III UmgrStG zum Einbringungstichtag 31. Dezember 2003 in die V. gegen Abfindung mit bestehenden Anteilen an der V. sowie unter Inanspruchnahme einer unbaren Entnahme von € 680.000,00 ein.

Dazu ist im Einbringungsvertrag festgehalten, dass die rückwirkende Vermögensänderung insbesondere dazu diene, ein äquivalentes Umtauschverhältnis zwischen dem eingebrachten Vermögen und der hierfür erfolgten Abfindung mit bestehenden Anteilen herzustellen.

Weiters ist unter Pkt. 13 des Einbringungsvertrages festgehalten, dass das eingebrachte Vermögen der aufnehmenden Gesellschaft mit Ablauf des Einbringungstichtages bzw. ab

Gründung der V. bis zur tatsächlichen Vermögensübertragung am Tag der fristgerechten Meldung bei der zuständigen Abgabenbehörde zur Nutzung überlassen werde.

Auf Grund eines Vorhaltes teilte die V. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit, dass im Einbringungsvertrag keine Verzinsung vereinbart worden sei. Eine allfällige gesonderte Vereinbarung über eine Verzinsung sei ebenso nicht erfolgt. Per 28. Februar 2006 bestehe eine Restverbindlichkeit von € 570.398,40. Eine Verzinsung sei nicht erfolgt. Weiters erklärte die V. ua., dass jedenfalls kein Gegenstand (in Form eines Darlehens) zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung überlassen worden sei.

Für eine Besteuerung mit Gesellschaftsteuer wie bei Gesellschafterdarlehen bestehe kein Raum, weil weder auf eine vereinbarte Zinsforderung verzichtet worden sei, noch ein Gegenstand zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung (wie etwa bei der Gewährung eines zinsfreien Darlehens) überlassen worden sei. Im Zusammenhang mit den unbaren Entnahmen sei der Gesellschaft überhaupt kein bestimmter Gegenstand (etwa Finanzmittel) überlassen worden. Bei den unbaren Entnahmen handele es sich um eine abstrakte Rückzahlungsverpflichtung, die für die Gesellschaft nach Maßgabe des erwirtschafteten Cash-Flows schlagend werde. Die Tatsache, dass ein bestimmter Sachverhalt (unbare Entnahmen) zu einem ähnlichen Bilanzausweis führe, wie ein von seinem inneren Gehalt her ganz anderer Sachverhalt (Gesellschafterdarlehen) dürfe nicht dazu führen, dass an beide Sachverhalte die gleichen Besteuerungsfolgen geknüpft werden. Im Zusammenhang mit unbaren Entnahmen sei eine Gesellschaftsteuerpflicht nur dann denkbar, wenn die gesetzlich mögliche Verzinsung des angesetzten Passivpostens vereinbart und nachträglich auf eine bereits entstandene Zinsforderung verzichtet werde.

Mit dem nunmehr angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid setzte das Finanzamt betreffend *"Einbringungsvertrag – unverzinsliche Kapitalnutzung der unbaren Entnahme für 1.1.2004 bis 31. Dezember 2005"* gegenüber der V. Gesellschaftsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 2 bis 4 KVG, ausgehend von einem Zinsenvorteil von € 74.800,00 für die *„unverzinsliche Zurverfügungstellung der Verbindlichkeit der unbaren Entnahme für 2 Jahre"* in Höhe von € 748,00, fest.

Dagegen brachte die V. im Wesentlichen unter Wiederholung des bisherigen Vorbringens rechtzeitig eine Berufung ein.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:

„Mit Einbringungsvertrag vom 29.7.2004 hat Herr W. Y. sein Einzelunternehmen in die V. C. GmbH eingebracht. Der Einbringende hat im Rahmen der Einbringung von der Möglichkeit der Bildung einer unbaren Entnahme Gebrauch gemacht. Eine Verzinsung für diese Entnahme wurde nicht vereinbart. Der Einbringende hat zur Vorbereitung der Einbringung eine

Verrechnungsverbindlichkeit eingestellt. Wie aus der Einbringungsbilanz ersichtlich, verfügte das Einzelunternehmen nicht über ausreichende liquide Mittel, um diese Verrechnungsverbindlichkeit zu begleichen. Laut Bilanz ist die unbare Entnahme nur durch die aufgedeckten stillen Reserven (als Firmenwert aktiviert) gedeckt. Eine unbare Entnahme stellt eine Verrechnungsschuld der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem Einbringenden bzw eine Verrechnungsforderung des Einbringenden an die übernehmende Körperschaft dar. Der Einbringende kann eine unbare Entnahme bilden, er muss nicht. Der Zinsvorteil, der sich für die Gesellschaft aus der zinsfreien Zurverfügungstellung der Verrechnungsforderung ergibt, stellt eine Leistung an die Gesellschaft dar, für die gemäß § 2 Z 4 lit c KVG Gesellschaftsteuerpflicht gegeben ist."

Dagegen brachte die V. einen Vorlageantrag ein und beantragte eine mündliche Verhandlung vor dem „Senat“.

In der Folge hielt der Referent dem Finanzamt unter Hinweis auf die Erklärungen der V. die Einbringungsbilanz und die dem Firmenbuch von der V. offengelegten Bilanzen und Urkunden vor, dass

entsprechend der Erklärung der V. die Zahlungsverpflichtung gegenüber dem einbringenden Gesellschafter aus der unbaren Entnahme nach Maßgabe des erwirtschafteten Cashflows schlagend werde,

eine Vereinbarung über eine Verzinsung nicht erfolgt sei und somit auch nicht auf eine vereinbarte Verzinsung verzichtet worden sei und

dass hier von einer jederzeit mahnbaren Forderung nicht ausgegangen werden könne und kein Anhaltspunkt dafür bestehe, dass bis zum 31. Dezember 2005 Zahlungen trotz Fälligkeit nach Möglichkeit und Tunlichkeit nicht geleistet worden wären.

Weiters verwies der Referent auf die Entscheidungen des UFS vom 22.03.2011, RV/2013-W/06 und vom 04.04.2011, RV/2395-W/07, sowie die bezug habende Literatur, Hirschler, UFS-Entscheidungen zum Umgründungssteuergesetz, UFSjournal 2011, 243 und Bavenek-Weber, UFS-Entscheidungen zu Gebühren und Verkehrsteuern, UFSjournal 2011, 301 und vertrat unpräjudiziell die Ansicht, dass die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegte Sache keine Grundlage für die Festsetzung der Gesellschaftsteuer darstelle.

Dazu erging folgende Stellungnahme des Finanzamtes:

Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Berufungsentscheidung v. 8.7.2009, RV/0004-I/08, die Gesellschaftsteuerpflicht gem. § 2 Z 4 lit. c KVG für die Nutzung der unverzinsten unbaren Entnahme nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG bejaht (dieses unbar entnommene Kapital wurde zur unentgeltlichen Nutzung der Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestellt) und in seiner Berufungsentscheidung v. 10.7.2009, RV/0005-I/08, die Entnahmeverbindlichkeit ausdrücklich nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt als eine Kreditierung darstellt (nur ein den Gebührentatbestand nach § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG auslösender Kreditvertrag liegt nicht vor).

Die Umgründungssteuerrichtlinien in der Rz 1227 sowie die Erlässe Bundessteuertagung GV Ergebnisse 2006 Pkt 3.11, und Bundessteuertagung GV Ergebnisse 2008, Pkt. 2.2. enthalten

die die Steuerpflicht bejahende Rechtsansicht des BMF zu dieser Frage.

Nach Knörzer/Althuber ist Gesellschaftsteuerpflicht für die unverzinsliche unbare Entnahme gegeben (Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer Kurzkommentar, 2. Auflage, § 2 Rz 114). Der Tatbestand der Einbringung ist im Umgründungssteuergesetz geregelt. Hier sind alle Anwendungsvoraussetzungen normiert.

Anders als das Steuerrecht mit dem UmgrStG bzw. auch schon dem StruktVG kennt das Handelsrecht keine Legaldefinition des Begriffs der Einbringung. Auch im Bereich des Handelsrechtes orientiert sich der Begriff der Einbringung i.e.S. am Steuerrecht, und hier wiederum an den Vorgaben des UmgrStG. Die Umsetzung der Einbringung erfolgt entweder als Sachgründung, Sachkapitalerhöhung oder Sacheinlage bzw. Sachzuwendung ohne Anteilsgewährung (Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art. III Einbringung - Handelsrecht, 1.1 Begriff der Einbringung).

Das Umgründungssteuergesetz enthält in § 16 Abs. 5 Möglichkeiten, das einzubringende Vermögen in seinem zum Einbringungsstichtag bestehenden Umfang zu verändern. Diese Regelung trägt dem in der Wirtschaftspraxis bestehenden Bedürfnis nach flexibler Gestaltung des Umfanges des einzubringenden Vermögens im Fall der rückwirkenden Einbringung Rechnung (Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art. III Einbringung - Steuerrecht, § 16 Punkt 3.1 Rz 32). Eine dieser Möglichkeiten zur Veränderung des Einbringungsvermögens sind Entnahmen (Barentnahmen, Sachentnahmen). Auch unbare (vorbehaltene) Entnahmen sind möglich. Bare Entnahmen werden tatsächlich entnommen. Dadurch verringert sich auch zivilrechtlich das einzubringende Vermögen. Bei unbaren Entnahmen hingegen liegt gar keine Entnahme vor, sondern wird die Einstellung einer wie bei einer tatsächlichen Entnahme erfolgenden das Einbringungskapital schmälernde Verbindlichkeit gegen den Einbringenden in der Einbringungsbilanz gestattet (Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art. III Einbringung - Steuerrecht, § 16 Punkt 3.5 Rz 66). Zivilrechtlich ergeben sich zunächst durch das Einbuchten der Entnahme keine unmittelbaren Folgen, die Verbindlichkeit entsteht erst mit dem Einbringungsvertrag (Gruber, GesRZ 2004, 315).

Die Umsetzung von durch das Umgründungssteuergesetz ermöglichten Veränderungen ist nicht bloß (ertrag)steuerlich von Bedeutung und würde sich nur zwischen Finanzverwaltung und Abgabepflichtigen abspielen, sondern diese Veränderungsmöglichkeiten treten auch nach außen hin wirksam in Erscheinung, müssen den zivilrechtlichen Regelungen gerecht werden und das Zivilrecht orientiert sich sogar an den Regelungen des UmgrStG. Dabei geht es nicht um ertragsteuerliche Rückwirkungen oder prozentmäßige Begrenzungen der Entnahmen, sondern um die Entnahmen als solche. Zivilrechtlich stellen sich in diesem Zusammenhang Fragen zur Höhe des Wertes des einzubringenden Vermögens, zur verdeckten Sacheinlage und zur allfälligen Einlagenrückgewähr. Diese waren auch schon Gegenstand von Verfahren vor dem OGH. Auf zwei Entscheidungen des OGH wird in der Berufungsentscheidung v. 22.3.2011, RV/2013-W/06 Bezug genommen.

Der OGH (2 Ob 143/07d) betrachtete in dem Verfahren betr. Aufteilung nach den §§ 81 ff EHeG die unbaren Entnahmen als eine nach der Einbringung zu erfüllende Verbindlichkeit der übernehmenden GmbH bewirkend und als Gegenleistung für das eingebrachte und veräußerte Unternehmen. Das Einstellen einer unbaren Entnahme nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG könnte nach Ansicht des OGH zu einer unzulässigen Einlagenrückgewähr führen (6 Ob 196/03x).

Der im Einbringungsvertrag zwischen Einbringendem und übernehmender Körperschaft vereinbarten Einbringung mit unbarer Entnahme nach dem UmgrStG ist der OGH gefolgt; nach Ansicht des OGH ist die nach erfolgter Einbringung zu erfüllende Verbindlichkeit eine Gegenleistung für das eingebrachte Unternehmen in Abgrenzung zur verbotenen Einlagenrückgewähr. Der Rechtsprechung des OGH ist nicht zu entnehmen, dass hier der von der unbaren Entnahme zur Rückzahlung vorbehaltene Wert nicht übertragen worden wäre. Die Betrachtung der Verbindlichkeit zur Rückzahlung als Gegenleistung für den eingebrachten Betrieb bestätigt, dass dieser Betrag zunächst übertragen worden ist. Aus welchen Mitteln die Bedienung der Verbindlichkeit erfolgt, ist nicht ausschlaggebend. Die Rückführung der unbaren Entnahme kann auch im Wege einer Drittfinanzierung erfolgen.

Mit dem eingebrachten Vermögen wird der zur späteren Entnahme vorbehaltene Wert übertragen und durch Einstellung der Verbindlichkeit gegenüber dem Einbringenden wird das Einbringungskapital verringert. Hierdurch unterscheidet sich eine Einbringung mit Vorbehalt eine Entnahme zu tätigen von einem Kreditkauf.

Ein Kaufvertrag liegt nicht vor (Thurnher, GesRZ 2005, 10). Werden in strikter Anknüpfung an das Zivilrecht gesellschaftsteuerrechtlich die Zahlungen in Erfüllung der vorbehaltenen Entnahme als Gegenleistung für die Einbringung angesehen, würde dies zu einem Widerspruch mit der in § 22 Abs. 4 UmgrStG vorgesehenen Gesellschaftsteuerbefreiung für Einbringungen nach § 12 UmgrStG führen, da § 12 UmgrStG auch § 19 UmgrStG als tatbestandsvoraussetzend nennt.

Der Gesellschaftsteuertatbestand des § 2 Z 4 lit. c KVG stellt bloß auf die Überlassung von Gegenständen ab. Eine Einschränkung auf einen bestimmten Rechtstitel, zB Kauf, Tausch, Darlehens- oder Kreditvertrag, enthält das Gesetz nicht, sondern es fallen hierunter auch Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen. Durch die Nichtentnahme (die unbare Entnahme besteht im Nichtentnehmen jedoch mit Vorbehalt der späteren Entnahme von Vermögenssubstanz des einzubringenden Vermögens) werden der übernehmenden Körperschaft Vermögenswerte (neben der eigentlichen Sacheinlage) zur Verfügung gestellt. So wird in der Vorhaltsbeantwortung v. 29.3.2006 ausgeführt, dass unbare Entnahmen nicht tatsächlich entnommen werden. Hier liegt nach begründeter Rechtsmeinung des UFS eine Kreditierung vor (UFS 10.7.2009, RV/0005-I/08). Auch bei Betrachtung der Zahlungen in Rückführung der vorbehaltenen Entnahme als Gegenleistung für die Betriebseinbringung ändert sich deshalb daran nichts. Der Rechtsprechung des OGH ist nicht zu entnehmen, dass hier keine Nutzung vorliegen würde. Die Zahlungen in Rückführung der vorbehaltenen Entnahme als Gegenleistung für das zur späteren Entnahme Vorbehaltene scheidet schon begrifflich aus. Nach kaufmännischen Prinzipien müsste es zu einer Verzinsung der "unbaren Entnahmen" ab dem rückwirkenden Einbringungsstichtag kommen (Wolf SWK 20-21/2003 S 509).

Ein Entgelt liegt für die Überlassung mangels vereinbarter Zinsen nicht vor. Der grundsätzliche Zinsenanspruch ergibt sich aus § 354 HGB. In der Vorhaltsbeantwortung v. 29.3.2006 wird von der gesetzlich möglichen Verzinsung gesprochen. Allerdings ist nicht nur wie in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt wird, der Zinsenverzicht gesellschaftsteuerpflichtig, sondern auch die unentgeltliche Nutzung.

Das Finanzamt ersucht diese Aspekte bei der Entscheidung über die Berufung zu berücksichtigen.

Bemerkt wird, dass die Gesellschaft in Folge Eröffnung des Konkurses zwischenzeitig aufgelöst und Dr. M. zum Masseverwalter bestellt wurde.

In der am 21. Mai 2012 stattgefundenen mündlichen Verhandlung verwiesen die Parteien auf ihre bisherigen Vorbringen. Im Besonderen erklärte der Berufungswerber, dass die Rückzahlung vom Cash-Flow abhängig gemacht worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest:

Die V. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 23. Jänner 2004 mit einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage von € 35.000,00 gegründet.

Gesellschafter zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages waren der einbringende Gesellschafter, W. Y., mit einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage von € 26.250,00 und A. mit einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage von € 8.750,00.

Mit am 29. Juli 2004 zwischen W. Y. als Alleininhaber des einbringungsgegenständlichen Einzelunternehmens und als Gesellschafter der V. und der V., vertreten durch W. Y. als selbstständig zeichnungsberechtigter Geschäftsführer sowie A. als Gesellschafterin der V. abgeschlossenem Einbringungsvertrag hat der einbringende Gesellschafter sein Einzelunternehmen unter Inanspruchnahme der Bestimmungen des Artikel III UmgrStG zum Einbringungsstichtag 31. Dezember 2003 gegen Abfindung mit einer bestehenden Stammeinlage seiner Mitgesellschafterin von € 7.000,00 und unter Inanspruchnahme einer baren Entnahme von € 17.093,78 und einer unbaren Entnahme von € 680.000,00 in die V. eingebracht.

Der bezug habende Abtretungsvertrag wurde am selben Tag geschlossen.

Mit der unbaren Entnahme sowie mit der baren Entnahme sollte ein äquivalentes Umtauschverhältnis zwischen dem eingebrachten Vermögen und der hierfür erfolgten Abfindung mit bestehenden Anteilen hergestellt werden.

Die Begleichung der vom einbringenden Gesellschafter ausbedungenen unbaren Entnahme sollte nach Maßgabe des erwirtschafteten Cash-Flows erfolgen und die Vertragsparteien sind von einer Unverzinslichkeit der unbaren Entnahme ausgegangen.

Von den in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen Aktiva mit einem handelsrechtlichen Wert von € 957.546,94 entfallen € 932.646,27 auf „*Immaterielle Vermögensgegenstände – Firmenwert*“.

Das handelsrechtliche Einbringungskapital (nach Abzug der baren und unbaren Entnahmen von € 697.093,78 sowie der Rückstellungen und sonstigen Verbindlichkeiten von € 7.546,94) betrug € 252.906,22.

Die V. verfügte zum Zeitpunkt der Einbringung nicht über ausreichende liquide Mittel um einen Betrag von € 680.000,00 oder auch nur einen Bruchteil davon zu leisten und hatte innerhalb des Zeitraumes von zwei Jahren, auf welchen sich der angefochtene Bescheid bezieht, auch nicht die notwendigen Mittel erwirtschaftet, um die unbare Entnahme zu begleichen.

Im Einbringungsvertrag finden sich keine Ausführungen über die Fälligkeit der Entnahmeverbindlichkeit und auch keine Ausführungen darüber, ob die Vertragsparteien eine

Verzinsung der Entnahmeverbindlichkeit wollten. Die entsprechenden Feststellungen ergeben sich daher aus den Erklärungen sowie aus den Vermögensverhältnissen der V..

Im Besonderen ist darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt in der Begründung des angefochtenen Bescheides von einer "unverzinslichen Zurverfügungstellung" und somit selbst von einer von vornherein vereinbarten Unverzinslichkeit ausgegangen ist.

Auch wurde von der V. in Abrede gestellt, dass eine gesetzlich mögliche Verzinsung vereinbart worden wäre.

Im Übrigen ist auf den unstrittigen Vertragsinhalt des Einbringungsvertrages und des Abtretungsvertrages zu verweisen.

Der Sachverhalt wurde in der mündlichen Verhandlung vorgehalten und von den Parteien zur Kenntnis genommen.

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG in der hier maßgeblichen Fassung, BGBl. I Nr. 71/2003 (in der Folge: UmgrStG), liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

Zum Vermögen nach Abs. 2 gehören ua. Mitunternehmeranteile (Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht).

Übernehmende Körperschaften können ua. unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften sein (Abs. 3)

Auf Einbringungen sind die §§ 13 bis 22 anzuwenden (Abs. 4).

Einbringungsstichtag ist gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden.

Bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen ist gemäß § 15 UmgrStG zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende

Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist.

Nach § 16 UmgrStG „Bewertung von Betriebsvermögen“ hat der Einbringende das in § 15 genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung) (Abs. 1).

Abweichend von § 14 Abs. 2 kann gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 und 2 UmgrStG bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, ua. 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.

Nach § 19 Abs. 1 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen.

Die Gewährung von neuen Anteilen kann ua. auf Grund des Abs. 2 Z 2 und 5 leg.cit. unterbleiben,

soweit die Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft den Einbringenden mit bestehenden Anteilen an dieser abfinden, und

wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der prozentuellen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar entsprechen.

Gemäß § 22 Abs. 4 UmgrStG sind Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 ua. von den Kapitalverkehrsteuern befreit, wenn das zu

übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Auf Grund des § 2 Z 2 bis 4 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer folgende Leistungen:

Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt (Z 2);

freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien)(Z 3);

folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (Z 4):

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen,
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Auf Grund des § 7 Abs. 1 Z 2 KVG wird die Steuer bei Leistungen (§ 2 Z 2 bis 4) vom Wert der Leistung berechnet.

Die Einbringung von Vermögen durch einen Gesellschafter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gegen Abfindung mit bestehenden Anteilen durch einen anderen Gesellschafter ist eine Gesellschafterleistung, welche auf Grund des § 7 Abs. 1 Z 2 KVG vom Wert der Leistung der Gesellschaftsteuer unterliegt.

Die "unbaren Entnahmen" im Sinn des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG bewirken eine nach der Einbringung zu erfüllende Verbindlichkeit der übernehmenden GmbH gegenüber dem einbringenden Gesellschafter. Als Gegenleistung für das eingebrachte und veräußerte Vermögen verpflichtet sich die übernehmende GmbH zu einer Geldleistung an den Einbringenden (siehe OGH 30.8.2007, 2 Ob 143/07d unter Hinweis auf Gruber, Unbare Entnahmen und verdeckte Sacheinlagen, GesRZ 2004, 315).

Die dem einbringenden Gesellschafter in Form einer "unbaren Entnahme" eingeräumte Geldforderung (Entnahmeverbindlichkeit) stellt somit eine weitere Vergütung für die Einbringung des Einzelunternehmens dar.

Auswirkung auf den Wert des Gesellschaftsvermögens hat bereits die Begründung der Entnahmeverbindlichkeit und es kommt bei Eintritt der Fälligkeit und Tilgung der Entnahmeverbindlichkeit zu keiner Änderung des Umfanges des Gesellschaftsvermögens. Mit dem Zahlungsfluss von der Gesellschaft zum Gesellschafter erfolgt in gleicher Höhe eine Verringerung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft bzw. der Forderung des Gesellschafters und ist dieser "Vorgang" daher wertneutral. Der Wert der Entnahmeverbindlichkeit ist daher bei der Besteuerung des Einbringungsvorganges - wenn die Voraussetzungen für die Befreiung nach dem UmgrStG nicht erfüllt sind - vom Wert des eingebrachten Vermögens als Last abzuziehen.

Die Unverzinslichkeit und die Abhängigkeit der Fälligkeit von der Liquidität der Schuldnerin stellen "besondere Umstände" dar und ist die aus der Entnahmeverbindlichkeit resultierende Belastung für die Bw. daher mit einem niedrigeren Wert als dem Nennbetrag anzusetzen. Im Ergebnis ist die Bemessung der Gesellschaftsteuer für den Einbringungsvorgang (sofern keine Befreiung nach dem UmgrStG zum Tragen kommt) bei Vereinbarung der Unverzinslichkeit der Entnahmeverbindlichkeit von einer höheren Bemessungsgrundlage vorzunehmen als bei Vereinbarung einer "marktgerechten" Verzinsung. (UFS 18.3.2012, RV/3451-W/08).

Es liegt hier ein einheitlicher Einbringungsvertrag vor, mit welchem sich der einbringende Gesellschafter zu einer einheitlichen Leistung, nämlich der Übertragung seines Einzelunternehmens, verpflichtet hat. Im Gegenzug wurde dem einbringenden Gesellschafter dafür ua. eine erst später fällig werdende Geldforderung, nämlich die unbare Entnahme, eingeräumt.

Bei der unbaren Entnahme handelt es sich nicht um einen Gegenstand, der zur Nutzung überlassen werden kann, sondern um eine von den Parteien vereinbarte Gegenleistung für die Sacheinlage, welche den Wert der Gesellschafterleistung mehr oder weniger - je nach vereinbarter Höhe und vereinbartem Zahlungsziel – verkürzt (UFS 22.3.2011, RV/2013-W/06).

Ob dem Einbringenden auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes, im Besonderen auf Grund der im Einbringungsvertrag ausbedungenen unbaren Entnahme iS des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG ein Zinsanspruch zustand, den er nicht in Anspruch nehmen hätte können, ist eine zivil- und handelsrechtliche Frage.

Entsprechend dem festgestellten Sachverhalt sind die Vertragsparteien von einer Zahlung nach Maßgabe des erwirtschafteten Cash-Flows ausgegangen – was auch der Natur der Sache

entspricht-, sodass im Hinblick auf die Vermögensverhältnisse der V. weder davon ausgegangen werden kann, dass bis zum 31. Dezember 2005 bereits Fälligkeit eingetreten wäre, noch dass der einbringende Gesellschafter die Geldforderung jederzeit hätte fällig stellen können.

Zu den kritischen Anmerkungen des Finanzamtes betreffend die Rechtsnatur des gegenständlichen Einbringungsvertrages ist zu sagen, dass hier die Veräußerung eines Unternehmens gegen eine Leistung einer Dritten, nämlich der Mitgesellschafterin, sowie gegen Einräumung einer Geldforderung in Form der unbaren Entnahme erfolgte.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Einbringende bereits Mehrheitsgesellschafter der aufnehmenden Gesellschaft war und durch diese Einbringung zum überwiegenden Teil der Wert seiner bestehenden Gesellschaftsrechte erhöht wurde, stellt lediglich ein Bruchteil des Einbringungskapitals von € 252.906,22 eine Gegenleistung für die von der Mitgesellschafterin abgetretenen Geschäftsanteile dar.

Die dem einbringenden Gesellschafter versprochene Geldleistung in Form der unbaren Entnahme überwiegt offensichtlich wertmäßig, was für einen Kreditkauf im Sinne des § 1063 ABGB spricht, zumal mit der Vereinbarung einer unbaren Entnahme grundsätzlich ein Zahlungsziel vereinbart wird.

Bei einem Kreditkauf steht es den Parteien frei, neben dem nominellen Kreditkaufpreis Zinsen anzusetzen, womit jedoch zusätzlich zum nominell vereinbarten Kreditkaufpreis eine Leistung zu erbringen ist, welche den Wert der Gegenleistung erhöht (vgl. VwGH 26.1.1989, 88/16/0036).

Bei Kreditierungsvereinbarung hat der Käufer erst zum vereinbarten oder – bei Kreditierung auf unbestimmte Zeit – durch Mahnung festgesetzten Fälligkeitszeitpunkt (§§ 904, 1417) zu zahlen und gebühren ab diesem Zeitpunkt auch Verzugszinsen. Eine Verzinsung des Kaufpreises für die Zeit zwischen Übergabe und Kaufpreiszahlung findet mangels abweichender Vereinbarung nicht statt (*Aicher in Rummel³, § 1063 Rz 3*).

Selbst in der steuerrechtlichen Literatur, die unbare Entnahmen primär als Instrument für die Gestaltung (nämlich Schmälerung) des Umfangs des Einbringungsvermögens ansieht, wird eingeräumt, dass hier wirtschaftlich betrachtet eine Veräußerung eines Betriebes an die übernehmende Körperschaft gegen Übernahme einer Verbindlichkeit an den Einbringenden vorliege. Tilge die Gesellschaft die Verbindlichkeit gegenüber dem Einbringenden, fließe diesem der Erlös aus dem Verkauf der stillen Reserven an die übernehmende Körperschaft tatsächlich zu. Bei wirtschaftlicher Betrachtung bestünden keine Unterschiede mehr zu einem Verkauf des Einbringungsvermögens an die übernehmende Körperschaft (*Pilgerstorfer,*

Betriebseinbringungen mit " unbaren Entnahmen" - ein Problem der verdeckten Sacheinlage, wbl 2004, 353).

Das UmgrStG enthält Steuerrecht. Diese Vorschriften regeln, welche und wie viele Steuern die an einer Umgründung Beteiligten zahlen müssen. Die unbare Entnahme hat aber auch - davon zu trennende - zivilrechtliche Folgen:

Zivilrechtlich ist ebenfalls zwischen barer und unbarer Entnahme zu unterscheiden:

Mit der baren Entnahme verringert sich auch zivilrechtlich das einzubringende Vermögen. Der betroffene Vermögensteil wird vor Abschluss des Einbringungsvertrags tatsächlich entnommen und daher nicht eingebracht.

Bei unbarer Entnahme ist das anders: Unbare Entnahmen führen zivilrechtlich zu einer Verbindlichkeit der übernehmenden Gesellschaft. Das Einbuchen der Entnahme als Passivpost an sich hat zunächst (zivilrechtlich) keine unmittelbaren Folgen: Der Einbringende kann schließlich keine Verbindlichkeit gegen sich selbst begründen. Die Verbindlichkeit der übernehmenden Gesellschaft entsteht erst mit dem Einbringungsvertrag.

Bei der unbaren Entnahme verspricht die Gesellschaft dem einbringenden Gesellschafter eine (Geld-)Leistung und erhält im Gegenzug eine Sache (zB ein Unternehmen). Eine solche Vereinbarung ist zivilrechtlich ein Kaufvertrag (*Gruber*, Unbare Entnahmen und verdeckte Sacheinlagen, GesRZ 2004, 315).

Mangels Vereinbarung einer Verzinsung hatte der einbringende Gesellschafter auf Grund des Einbringungsvertrages selbst keinen unmittelbaren vertraglichen Anspruch auf Verzinsung der noch nicht fälligen Forderung und ungeachtet der Frage, ob es sich hier um einen Kreditkauf oder um einen bloß wirtschaftlich vergleichbaren Vertrag handelt, bestanden jedenfalls für den hier maßgeblichen Zeitraum vor dem DaKRÄG auch keine zivilrechtlichen Vorschriften, auf Grund welcher eine Zinsanspruch vor Fälligkeit in Betracht käme. Gleiches gilt für die umgründungssteuerrechtlichen Bestimmungen.

Zum Verweis auf die Bestimmungen des § 354 HGB ist Folgendes zu sagen:

Das Vierte Buch des UGB (in der hier maßgeblichen Fassung vor dem HaRÄG, in der Folge HGB) erfasst in den §§ 343 ff das Sonderrecht rechtsgeschäftlicher kaufmännischer Betätigung nach außen.

Gemäß § 343 Abs. 1 HGB sind Handelsgeschäfte alle Geschäfte eines Kaufmanns, die zum Betriebe seines Handelsgewerbes gehören.

Die im § 1 Abs. 2 HGB bezeichneten Geschäfte sind gemäß Abs. 2 leg. cit. auch dann Handelsgeschäfte, wenn sie von einem Kaufmann im Betriebe seines gewöhnlich auf andere Geschäfte gerichteten Handelsgewerbes geschlossen werden.

Wer in Ausübung seines Handelsgewerbes einem anderen Geschäfte besorgt oder Dienste leistet, kann dafür auf Grund des § 354 Abs. 1 HGB auch ohne Verabredung Provision und, wenn es sich um Aufbewahrung handelt, Lagergeld nach den an dem Orte üblichen Sätzen fordern.

Für Darlehen, Vorschüsse, Auslagen und andere Verwendungen kann er nach Abs. 2 leg.cit. vom Tage der Leistung an Zinsen berechnen.

§ 354 HGB betont zu Gunsten des Kaufmannes den Entgeltlichkeitsgedanken noch stärker: Jede Geschäftsbesorgung oder Dienstleistung, die in Ausübung eines Handelsgewerbes vorgenommen wird, gibt einem Kaufmann das Recht auf Provision oder Lagergeld nach den ortsüblichen Sätzen. Nach Abs 2 sind Darlehen, Vorschüsse, Auslagen und andere Verwendungen eines Kaufmanns vom Tage der Leistung an zu verzinsen. Die Vorschrift beruht auf der allgemein anerkannten Verkehrssitte, dass ein Kaufmann einem anderen nicht umsonst Dienste leistet und setzt gedanklich voraus, dass jeder, der mit einem Kaufmann in geschäftliche Beziehungen tritt, dies auch wissen muss.

§ 354 HGB ist keine zwingende Regelung, eine abweichende (auch schlüssige) Parteienvereinbarung geht vor (siehe dazu Schuhmacher in Straube zum UGB (I4) § 354 Rz 1 und 2) unter Hinweis auf OGH wbl 1993, 192; Schlegelberger/Hefermehl5 § 354 Rz 2; K. Schmidt, in MünchK HGB § 354 Rz 2).

Ungeachtet dessen, dass die Vertragsparteien von einer Unverzinslichkeit der unbaren Entnahme ausgegangen sind, und somit die Anwendbarkeit des § 354 HGB auszuschließen ist, liegt ein Anwendungsfall des § 354 HGB hier schon deshalb nicht vor, weil es sich beim gegenständlichen Einbringungsvertrag um einen einheitlichen entgeltlichen Rechtsvorgang handelt und die Vereinbarung über die unbare Entnahme, also die erst später fällig werdende Geldforderung, davon nicht losgelöst betrachtet werden kann.

Für die Leistung des einbringenden Gesellschafters wurde ein Entgelt vereinbart, sodass es der Entgeltlichkeitsvermutung des § 354 HGB nicht bedarf.

In diesem Zusammenhang ist auf die Ansicht des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung hinzuweisen, wonach der Einbringende eine unbare Entnahme bilden kann, aber nicht muss.

Das "Entgegenkommen", die ausbedungene Geldforderung nicht sofort zu fordern, erfolgte im Rahmen der Ausmessung des Entgeltes für die Einbringung des Unternehmens.

Die Einräumung der nach Maßgabe des erwirtschafteten Cash-Flows fällig werdenden Geldforderung zu Gunsten des einbringenden Gesellschafters ist als solche Leistung der V. und nicht Leistung des einbringenden Gesellschafters.

Zinsansprüche des einbringenden Gesellschafters nach § 354 Abs. 2 HGB, worauf das Finanzamt offensichtlich abzielt, können grundsätzlich nur bei Leistungen des einbringenden Gesellschafters in Form von Darlehen, Vorschüssen, Auslagen oder andere Verwendungen ohne Zinsabrede entstehen.

Die Leistung des einbringenden Gesellschafters besteht ausschließlich in der Einbringung seines Einzelunternehmens und allenfalls in der Nutzungsüberlassung nach Pkt. 13. des Einbringungsvertrages.

Bei der Einbringung des Vermögens handelt es sich jedenfalls um kein Geschäft im Sinne des § 354 Abs. 2 HGB.

Im Übrigen sind diese Leistungen sowie ein allfälliger späterer Verzicht auf Verzugs- oder Stundungszinsen nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides (vgl. UFS 22.3.2011, RV/2013-W/06).

Wäre für die Entnahmeverbindlichkeit nicht von vornherein eine Unverzinslichkeit gewollt gewesen und würden dem einbringenden Gesellschafter auf Grund handelsrechtlicher Vorschriften bis zur Fälligkeit tatsächlich Zinsen zustehen, wovon aber entsprechend der obigen Ausführungen nicht ausgegangen werden kann, wäre es zumindest fraglich, ob ein solcher (späterer) Verzicht Sache des angefochtenen Bescheides wäre.

Der Ansicht des Finanzamtes, dass der übernehmenden Körperschaft durch die unbare Entnahme Vermögenswerte neben der eigentlichen Sacheinlage zur Verfügung gestellt würden, kann nicht gefolgt werden.

Es kann dahingestellt bleiben, ob die gegenständliche Einbringung bzw. die Abfindung mit Anteilen der Mitgesellschafterin des einbringenden Gesellschafters überhaupt in den Anwendungsbereich der §§ 343 ff. des HGB fallen.

Zum Hinweis auf die Entscheidung des UFS 8.7.2009, RV/0004-I/08 ist zu sagen, dass dieser Entscheidung die Feststellung eines Zinsverzichtes zu Grunde liegt.

Zur Feststellung eines Zinsverzichtes mangelt es in der hier vom angefochtenen Bescheid umfassten Sache aber an einem Zinsanspruch.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Mai 2012