



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X.GmbH., Adresse, vertreten durch StB.R, vom 27. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 23. Oktober 2007 betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der von der Firma X.GmbH&CoKG als Einbringende und von der Firma X.GmbH als übernehmende Körperschaft am 7. Juli 2004 errichtete notarielle Einbringungsvertrag hatte auszugsweise folgenden Inhalt:

"II. Gegenstand der Sacheinlage, rückbezogene Vermögensveränderungen

Gegenstand der Sacheinlage bildet das **gesamte Unternehmen** (= gesamter Betrieb) der Firma X.GmbH&CoKG laut der erstellten Einbringungsbilanz mit steuerlichen Buchwerten und der erstellten Einbringungsbilanz mit handelsrechtlichen Buchwerten, Beilage 1), je zum 30.11.2003.

Hinsichtlich des **Umfanges** des zu übertragenden Gewerbebetriebes wird festgehalten, dass:

a) vom KAPITAL der zu übertragenden Personengesellschaft Beträge von gesamt **€ 1.156.587,44** unbar entnommen und hiefür in der Einbringungsbilanz ein entsprechender Passivposten gem. § 16 Abs. 5 Ziffer 2) UmgrStG eingestellt wurde. Diese unbaren Entnahmen entfallen auf jene Kommanditisten, die in der diesem Vertrag als **BEILAGE 2)** beigehefteten "Aufgliederung der unbaren Entnahmen" angeführt sind.

Hinsichtlich dieser unbaren Entnahmen wird vorläufig keine Verzinsung festgelegt;

b) keine sonstigen rückbezogenen Vermögensveränderungen im Sinne des § 16 Abs. 5 UmgrStG seitens der Parteien festgelegt wurden;

III. Einbringung, Zweck

Die Firma X.GmbH&CoKG bringt nunmehr ihr gesamtes Unternehmen laut Einbringungsbilanz zum 30.11.2003 in die Firma X.GmbH ein und erklärt die übernehmende Gesellschaft, diese Vermögenswerte samt allen Bestandteilen sowie samt allen Rechten und Verbindlichkeiten zur Fortführung dieses Unternehmens in ihr Eigentum zu übernehmen.

Die Einbringung erfolgt ausschließlich gegen Gewährung von neuen Geschäftsanteilen an der übernehmenden Firma X.GmbH.

Die gegenständliche Einbringung und die gleichzeitig erfolgende Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Körperschaft zur Gewährung von neuen Anteilen erfolgen ausschließlich zum Zweck der Fortführung des seit mehr als fünf Jahren bestehenden Unternehmensbetriebes der X.GmbH&CoKG .

IV. Umgründungssteuergesetz, Einbringungstichtag, Einbringungsbilanz

(.....).

Als **Einbringungstichtag** wird der **30.11.2003** festgesetzt.

VI. Gegenleistung, Gewährung von neuen Anteilsrechten

Die Einbringung des gegenständlichen Betriebsvermögens erfolgt ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft.

Als Gegenleistung für den eingebrachten Gewerbebetrieb erhält die übertragende Personengesellschaft aus der bei der Firma X.GmbH zu beschließenden **Erhöhung deren Stammkapitals** von € 42.500,-- (zweiundvierzigtausendfünfhundert Euro)

um € 2.891.820,62 (zwei Millionen achthunderteinundneunzigtausendachthundertzwanzig Euro zweiundsechzig Cent)

auf € 2.934.320,62 (zwei Millionen neunhundertvierunddreißigtausenddreihundertzwanzig Euro zweiundsechzig Cent)

neue Stammeinlagen im Nominale von € 2.891.820,62 gewährt.

Nachdem die übertragende Kommanditgesellschaft aufgrund dieser Einbringung aufgelöst und ohne Liquidation im Firmenbuch gelöscht wird, wird die ihr als Gegenleistung für die Einbringung gewährte neue Stammeinlage an die Kommanditisten im Verhältnis deren Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft (unter Berücksichtigung der unbaren Entnahmen) ausgekehrt (Durchschleusung der Anteile).

(.....)

Festgehalten wird, dass zur Vermeidung einer Äquivalenzverletzung das Verhältnis des Nominales der neu gewährten Stammeinlagen (€ 2.891.820,62) zum "verringerten" Gesamtunternehmenswert- nach Berücksichtigung der unbaren Entnahmen der übertragenden Kommanditgesellschaft (€ 5.783.641,24) dem Verhältnis des Nominales des derzeitigen Stammkapitals (€ 42.500,--) zum derzeitigen Unternehmenswert der übernehmenden Kapitalgesellschaft (€ 85.000,--), nämlich dem Verhältnis von je 1:2 entspricht.

Daher übernehmen die Kommanditisten der übertragenden Personengesellschaft entsprechend ihren bisherigen Beteiligungsverhältnissen an der X.GmbH&CoKG – unter Berücksichtigung der rückbezogenen unbaren Entnahmen- die aus der Kapitalerhöhung durch die übernehmende Körperschaft gewährten neuen Stammeinlagen von gesamt € 2.891.820,62 wie folgt:

1. (.....)"

Als Ergebnis einer bei der X.GmbH durchgeführten Außenprüfung wurden unter Tz. 8 des Prüfungsberichtes folgende Prüfungsfeststellungen getroffen:

"Im Zuge der Einbringung vom 07.07.2004 der X.GmbH&CoKG in die X.GmbH zum Stichtag 30.11.2003 wurden vom Kapital der zu übertragenden Personengesellschaft Beträge von insgesamt € 1.156.587,44 unbar entnommen. Diese unbaren Entnahmen, welche von sämtlichen Kommanditisten nach einem speziellen Verteilungsschlüssel übernommen wurden, werden nicht verzinst.

Lt. Buchhaltung hat die unbare Entnahme bis 23.03.2006 in unveränderter Höhe bestanden; danach betrug der Saldo € 913.457,79.

Geplant ist die Tilgung dieser Verbindlichkeit bis 2018 (lt. "Rückzahlungsplan unbare Entnahme. xls" der Gesellschaft).

Dem Wesen nach handelt es sich dabei um einen unverzinsten Gesellschafterkredit mit einer Laufzeit

von 15 Jahren.

Der betreffende, ersatzbeurkundete Gesellschafterkredit unterliegt der Gebühr gem. § 33 TP 19 GebG iVm § 33 TP 8 Ziff. 4 GebG 0,8 % von der Kreditsumme.

Zur Stellungnahme der Partei vom 11.10.2007 kann festgestellt werden, dass die Partei vermeint, die Ansicht, dass die unbare Entnahme untrennbarer Teil der im Einbringungsvertrag vereinbarten Sacheinlage ist, würde von der Finanzverwaltung nicht geteilt werden. Dies ist jedoch nicht der Fall, und wäre dies auch ohne Bedeutung für das Vorliegen eines Kreditvertrages, wobei auch unbestritten ist, dass im Rahmen des Einbringungsvertrages der übernehmenden Kapitalgesellschaft nicht die Verfügungsbefugnis über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wurde.

Nicht die Kreditierung hat ihren Rechtsgrund in der Vereinbarung einer Sacheinlage, sondern die unbare Entnahme selbst.

Davon völlig loszulösen ist jedoch in der Folge die Mittelverwendung und das nicht erst etwa ab Beurkundung mit Hilfe einer Nebenabrede, was im gegenständlichen Fall ohnehin nicht zutrifft. Diese Mittelverwendung ist als eigenständiges Rechtsgeschäft, welches mit dem vorangegangenen Einbringungsvertrag lediglich die Mittelherkunft gemeinsam hat, anzusehen. Es war beabsichtigt, das Instrument der unbaren Entnahme unmittelbar nach Abschluss der Umgründung zu benutzen um der übernehmenden GmbH Kapital zukommen zu lassen. Aus diesem Grund blieb auch die Berücksichtigung in den Büchern unverändert. Dass die Verbuchung lt. Bilanz als "Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern" eine Ersatzbeurkundung i.S. des § 33 TP 19 GebG iVm § 33 TP 8 Ziff. 4 GebG anzusehen ist, ergibt sich unzweifelhaft aus dem Vorliegen des "Rückzahlungsplanes unbare Entnahme.xls" welcher die Tilgung der gesamten Kreditsumme bis zum Wirtschaftsjahr 2017/2018 vorsieht. Dieser Rückzahlungsplan muss denknötwendig zwingend einen durch das Gebührengesetz zur Anwendung der Bestimmungen über die Ersatzbeurkundung geforderten rechtsgültig zustande gekommenen Kreditvertrag zur Ursache haben, sodass die Aufnahme in die Bücher des Kreditschuldners die gegenständliche Gebührenpflicht nach sich ziehen müsse."

Das Finanzamt folgte im Gebührenbescheid den Prüfungsfeststellungen und setzte für den Rechtsvorgang "Unbare Entnahme- Gesellschafterkredit vom 7. Juli 2004" gegenüber der X.GmbH gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG 0,8 % von der Kreditsumme in Höhe von 1.156.587,44 € die Kreditvertragsgebühr mit 9.252,70 € fest. Als Begründung wurde auf Tz 8 des Betriebsprüfungsberichtes verwiesen.

Die gegen diesen Gebührenbescheid erhobene gegenständliche Berufung bestreitet die Rechtmäßigkeit der Vorschreibung dem Grunde nach im Wesentlichen mit der Begründung, eine vorbehaltene (unbare) Entnahme im Rahmen eines Einbringungsvertrages erfülle nicht die Voraussetzungen eines Kreditvertrages im Sinne des § 33 TP 19 GebG, werde doch der übernehmenden Kapitalgesellschaft im Rahmen des Einbringungsvertrages keine Verfügungsbefugnis über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt. Die vorbehaltene Entnahme sei untrennbarer Teil des Einbringungsvertrages. Die "Kreditierung" habe in diesem Fall ihren Rechtsgrund in der Vereinbarung einer Sacheinlage und nicht in einem Kreditvertrag. Ein Kreditvertrag liege immer dann nicht vor, wenn sich die Einräumung der Verfügungsgewalt über einen bestimmten Geldbetrag als Nebenabrede zu einem Hauptvertrag darstelle. Im gegenständlichen Fall sei Hauptzweck des Sacheinlagevertrages die Übertragung von Kommanditanteilen auf die X.GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen. Die Vereinbarung vorbehaltener Entnahmen habe ausschließlich dem Zweck gedient, die von den Gesellschaftern angestrebten Beteiligungsverhältnisse durch Minderung des übertragenen Vermögens herzustellen. Der Zweck der Vereinbarung der unbaren Entnahmen habe also

nicht in der Verschaffung der Verfügungsmacht über einen Geldbetrag, sondern in der Herstellung adäquater Beteiligungsverhältnisse bei der übernehmenden Gesellschaft gelegen.

Ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung und damit ohne konkret auf das Berufungsvorbringen zu replizieren, legte das Finanzamt dieses Rechtsmittel der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG unterliegen Kreditverträge, mit welchen den Kreditnehmern die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wird, von der vereinbarten Kreditsumme, wenn der Kreditnehmer über die Kreditsumme nur einmal oder während einer bis zu fünf Jahren vereinbarten Dauer des Kreditvertrages mehrmals verfügen kann, einer Gebühr von 0,8 v. H.

Nach § 33 TP 19 Abs. 2 GebG sind auf Kreditverträge von Gesellschaftern an ihre Gesellschaft die Bestimmungen des § 33 TP 8 Abs. 4 sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG idF vor dem AbgÄG 2005 (BGBl. I Nr 2006/161) kann abweichend von § 14 Abs. 2 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 Einbringungstichtag 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 Einbringungstichtages 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 (durch AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 2005/161 klarstellend eingefügt "für vorbehaltene Entnahmen", siehe dazu 1187 der Beilagen XXII. GP (AbgÄG 2005), Materialien zu Artikel 4, zu Abs. 5 Z 2, Einleitungssatz) in folgender Weise gebildet werden:

- Die Bildung ist mit 75 % des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungstichtag 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 (BGBl. I Nr 2003/71 ab 21.8.2003).

An Sachverhalt liegt dem gegenständlichen Berufungsfall zugrunde, dass vom Kapital der zu übertragenden Personengesellschaft Beträge von gesamt 1.156.587,44 € unbar entnommen wurden. In der Einbringungsbilanz war hierfür eine Verbindlichkeit "Unbare Entnahme gemäß § 16(5) UmgrStG" eingestellt und nach erfolgter Einbringung wurden diese unbaren Entnahmen als "Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern" verbucht. Streit besteht nun allein darüber, ob diese unbaren Entnahmen (Entnahmeverbindlichkeit) die Kreditvertragsgebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG auslösen.

Nach dem Wortlaut des § 33 TP 19 Abs. 1 GebG knüpft der Gesetzgeber, der (auch) im laufenden Gesetzestext von "Kreditverträgen" (und nicht bloß von "Verträgen") spricht, an einen von ihm als feststehend vorausgesetzten Kreditvertragsbegriff an, der durch die anschließenden Worte " mit welcheneingräumt wird" eine Spezifizierung im Sinne einer Einschränkung erfahren soll. Diese Absicht, an einen vorgegebenen Kreditvertragsbegriff anzuschließen, leuchtet auch aus den Gesetzesmaterialien hervor (338 und 364 BlgNr. 14. GP; VwGH 21.5.1981, 81/15/0005 - 81/15/0009). Beim Kreditvertrag handelt es sich um einen den Vertragstypen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches nicht zuzuordnenden Vertrag sui generis. Darunter ist ein Vertrag zu verstehen, wodurch sich der Kreditgeber verpflichtet, dem Kreditnehmer auf dessen Verlangen Zahlungsmittel zur Verfügung zu stellen. Der wirtschaftliche Begriff des Kredites geht über die im § 33 TP 19 GebG erfassten Erscheinungen hinaus. Nicht jeder Vorgang, der nach seinem wirtschaftlichen Gehalt eine Kreditierung darstellt, beruht auf einem Kreditvertrag, wie dies etwa bei einer Stundung eines Kaufpreises der Fall ist. Stellt sich aber die Einräumung der Verfügungsgewalt über einen bestimmten Geldbetrag nicht als Nebenabrede zu einem Hauptvertrag wie etwa zu einem Kaufvertrag dar, ist vielmehr ohne ursächlichen Zusammenhang mit einem anderen Rechtsgeschäft die Krediteinräumung selbst das Hauptgeschäft, dann ist die Vereinbarung unter dem Gesichtspunkt des § 33 TP 19 GebG zu beurteilen. Auf die für das Rechtsgeschäft im Einzelnen gewählte Bezeichnung kommt es dabei nicht an; ob die oben angeführten Tatbestandsmerkmale gegeben sind, ist vielmehr aus dem Urkundeninhalt (siehe § 17 Abs. 1 GebG) zu erschließen (vgl. VwGH 28.6.1995, 94/16/0234). Kreditverträge, die nicht die im § 33 TP 19 Abs. 1 GebG umschriebenen Voraussetzungen erfüllen, unterliegen nicht der Gebühr (VwGH 27.11.1980, 2004/79). Gebührenpflicht besteht nur dann, wenn der zivilrechtliche Rechtsgrund einer Vereinbarung eine Kreditvereinbarung ist. Entscheidend sind der Wille der Parteien und die zivilrechtliche Ausgestaltung. Die bloße Nichtabrufung der unbaren (vorbehaltenen) Entnahme iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG ist zivilrechtlich keine Darlehens-

oder Kreditvereinbarung (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band I, Stempel und Rechtsgebühren, Rz 4-6a zu § 33 TP 19 GebG).

§ 16 Abs. 5 UmgrStG eröffnet dem Einbringenden einen Katalog (Z. 1 bis 5) von Gestaltungsmöglichkeiten, das einzubringende Vermögen in seinem zum Einbringungsstichtag bestehenden Umfang und Wert zu verändern. Die Besonderheit dieser Vorschrift liegt in der Schaffung eines Instrumentariums, mit dessen Hilfe im Regelfall der rückwirkenden Einbringung sowohl Erhöhungen als auch Verminderungen des Umfangs des einzubringenden Vermögens zu dem in der Vergangenheit liegenden Einbringungsstichtag mit steuerlicher Wirkung (entgegen dem sonst geltenden steuerlichen Rückwirkungsverbot) durchgeführt werden können. Unbare bzw. vorbehaltene Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG werden nicht tatsächlich entnommen, sondern bleiben auch nach Abschluss des Einbringungsvertrages als eine Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem Einbringenden bestehen. Auszuweisen ist die unbare Entnahme als Passivpost in der Einbringungsbilanz (siehe Thomas Walter, Umgründungsteuerrecht, 7. Auflage, Seite 149). Das Einbringungskapital kann somit – innerhalb der Grenzen des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG – durch rückbezogene Entnahmen vermindert werden, wobei unbare Entnahmen insbesondere (wenn auch nicht ausschließlich) dann in Betracht kommen, wenn das Einbringungsvermögen nicht über ausreichende Liquidität verfügt, um die Entnahme sofort zu finanzieren. Eines besonderen Rechtsgrundes bedarf es für die Entnahme auch dann nicht, wenn es sich um eine unbare Entnahme handelt. Allein der Wille der Parteien des Einbringungsvertrages ist ausreichend. Diese Verminderung des Einbringungskapitals schlägt in weiterer Folge auf die Höhe der Anschaffungskosten für die einbringungsgeborenen Anteile beim nunmehrigen Gesellschafter der übernehmenden Körperschaft durch (siehe Staringer in ÖStZ 1997, Seite 199 ff: Umgründungsbedingte Entnahmen, Punkt I).

Im vorliegenden Streitfall – dies ergibt sich aus dem Inhalt des Einbringungsvertrages und blieb vom Finanzamt unbestritten – sollte nach dem Willen der Vertragsparteien durch die unbaren Entnahmen der Umfang des Einbringungskapitals in jenem Ausmaß vermindert werden, damit zur Vermeidung einer Äquivalenzverletzung das Verhältnis des Nominales der (als Gegenleistung für das eingebrachte Betriebsvermögen) den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft neu gewährten ("durchgeschleusten") Stammeinlagen (2.891.820,62 €) zu dem anteiligen Unternehmenswert der übertragenden Kommanditgesellschaft (5.783.641,24 €) nach Berücksichtigung der unbaren Entnahmen dem Verhältnis des Nominales der übernehmenden Kapitalgesellschaft (42.500 €) zum damaligen Unternehmenswert der übernehmenden Kapitalgesellschaft (85.000 €), nämlich dem Verhältnis von je 1: 2 entspricht. Das Instrumentarium der vorbehaltenen unbaren Entnahme im Sinn des § 16 Abs. 5 Z 2 UmGrStG verfolgte somit den Zweck der Veränderung der

Kapitalstruktur des einzubringenden Vermögens zur Anpassung an vorgegebene Beteiligungsverhältnisse in der übernehmenden Kapitalgesellschaft. Diese durch die unbaren Entnahmen herbeigeführte Verminderung des Einbringungskapitals schlägt auf die Höhe der Anschaffungskosten für das eingebrachte Gesellschaftsvermögen bei den nunmehrigen Gesellschaftern der übernehmenden Körperschaft durch. Die unbaren Entnahmen sind demzufolge im ursächlichen Zusammenhang mit der Einbringung zu sehen, wobei sich die Gegenleistung (abgegolten durch Gewährung von neuen Anteilsrechten) nach dem Gesamtunternehmenswert der übertragenden Kommanditgesellschaft nach Berücksichtigung der unbaren Entnahmen bestimmte.

Vorerst ist im Streitfall unter Beachtung des von der Außenprüfung festgestellten "Rückzahlungsplanes unbare Entnahmen.xls" unzweifelhaft davon auszugehen, dass die Entnahmeverbindlichkeit über einen längeren (mehrjährigen) Zeitraum (Zeithorizont bis längstens Wirtschaftsjahr 2017/18) hinweg in Raten bezahlt wird. Damit ist im wirtschaftlichen Ergebnis für die übernehmende Kapitalgesellschaft durchaus eine Kreditierung verbunden. Nicht jedem Vorgang, der nach seinem wirtschaftlichen Gehalt eine Kreditierung darstellt, liegt aber ein Kreditvertrag zugrunde, was Voraussetzung für die Gebührenpflicht nach § 33 TP 19 GebG ist. Diese Bestimmung unterwirft nämlich nur Kreditverträge iSd Zivilrechts der Gebühr (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0067).

Der Rechtsgrund der gegenständlichen Entnahmeverbindlichkeit beruht nun gerade – wie oben dargestellt – auf keiner solchen Kreditvereinbarung zwischen der einbringenden X.GmbH&CoKG bzw. und der übernehmenden X.GmbH. Vielmehr hat die Entnahmeverbindlichkeit ihren Ursprung im bisherigen Gesellschaftsverhältnis zwischen den Kommanditisten und der Personengesellschaft. Durch die unbaren Entnahmen wird der bestehende Umfang und der Wert des einzubringenden Vermögens rückwirkend verändert, was auf die Höhe des einzubringenden Vermögens und damit auf die auf die Kommanditisten entfallende ("durchgeschleuste") Gegenleistung (abgegolten durch Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Kapitalgesellschaft) durchschlägt. Aus dem Inhalt von Punkt II und Punkt VI des Einbringungsvertrages im Konnex gesehen mit dem Umstand, dass laut Einbringungsbilanz vorwiegend Sachgüter und kaum Geldbeträge Teil des einbringungsgegenständlichen Vermögens waren, lässt sich in freier Beweiswürdigung schlüssig folgern, dass nach dem Parteiwillen der Hauptzweck dieses Vertrages in der Übernahme des (rückwirkend geschmälernten) Einbringungsvermögens und nicht in einer Kreditierung lag. Durch die mit den unbaren Entnahmen im Ergebnis einhergehende wirtschaftliche Kreditierung wurde die von den Vertragsparteien vorrangig beabsichtigte Einbringung vielmehr erst ermöglicht. Die übernehmende Kapitalgesellschaft stimmte im Einbringungsvertrag der damit verbundenen Minderung des Einbringungsvermögens zwar zu,

diese Zustimmung führt aber nicht zum Abschluss eines Kreditvertrages, da der Einbringungsvertrag nur die Übernahme des Vermögens zum Gegenstand hat. Wenn auch im Streitfall die Entnahmeverbindlichkeit von der übernehmenden Kapitalgesellschaft über einen mehrjährigen Zeitraum hinweg in Raten bezahlt wird und damit nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt eine Kreditierung darstellt, beruht diese Kreditierung letztlich nicht auf einem den Gebührentatbestand nach § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG auslösenden Kreditvertrag, steht doch diese Entnahmeverbindlichkeit (unbare Entnahme) unzweifelhaft in einem ursächlichen Zusammenhang mit dem Rechtsgeschäft der Einbringung gemäß Art. III UmgrStG. Die "Krediteinräumung" selbst bildete nicht das Hauptgeschäft, sondern war Nebenabrede der Einbringung mit dem Ziel, das Einbringungsvermögen und damit die Anschaffungskosten zu schmälern. Unter Hinweis auf die einschlägige Lehre (vgl. Swoboda, Kreditvertragsgebühr für unbare Entnahmen, *ecolex* 2004, Seite 557ff, Staringer, Umgründungsbedingte Entnahmen, Punkt VI. Entnahmeverbindlichkeit und Rechtsgeschäftsgebühr, *ÖStZ* 1997/205f und Wundsam-Zöchling-Huber-Khun, *UmGrStG*, Kommentar, 3. Auflage, Rz 99 zu § 16 UmgrStG) und Rechtsprechung (VwGH 28.6.1995, 94/16/0234, VwGH 6.11.2002, 2002/16/0236) kommt der Unabhängige Finanzsenat entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass die streitgegenständliche Entnahmeverbindlichkeit (unbare Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG) nicht auf einem Kreditvertrag als Hauptvertrag beruht. Soweit das Finanzamt im Wesentlichen argumentiert, die Verbuchung lt. Bilanz "Verbindlichkeit gegenüber Gesellschaftern" und damit diese Ersatzbeurkundung eines Gesellschafterkredites müsse zwingend einen rechtsgültig zustande gekommenen Kreditvertrag zur Ursache haben, übersieht dieses Vorbringen entscheidend, dass die unbaren Entnahmen das eingebrachte Vermögen und damit die Anschaffungskosten für die übernehmende Kapitalgesellschaft schmälerten, bereits in der Einbringungsbilanz als Passivpost auszuweisen waren und nach Abschluss des Einbringungsvertrages als Verbindlichkeiten der übernehmenden Körperschaft gegenüber den Einbringenden bestehen und von dieser zu tilgen sind. Die Verbuchung der vorbehaltenen (unbaren) Entnahmen als "Verbindlichkeit gegenüber Gesellschaftern" rechtfertigt daher im Gegenstandsfall nicht zwingend die Schlussfolgerung auf das Vorliegen eines als Hauptgeschäft abgeschlossenen Kreditvertrages. Eine Ersatzbeurkundung nach § 33 TP 19 Abs. 2 GebG führt aber nur dann zur Gebührenpflicht, wenn ein rechtsgültig zustande gekommener Kreditvertrag vorliegt. Die Aufnahme der Entnahmeverbindlichkeit in die Bücher der aufnehmenden Kapitalgesellschaft ersetzt hingegen nicht die Feststellung, dass ihr ein rechtsgültig zustande gekommener Kreditvertrag zu Grunde liegt (VwGH 2.4.1990, 88/16/0007 und Fellner, *Gebühren und Verkehrsteuern*, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, Rz 37 zu § 33 TP 8 GebG). Der Abschluss eines Kreditvertrages als Hauptgeschäft kann aber entgegen der Meinung des

Finanzamtes im Gegenstandsfall aus dem Urkundeninhalt nicht begründet erschlossen werden.

Zusammenfassend war bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles davon auszugehen, dass die nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt eine Kreditierung darstellende Entnahmeverbindlichkeit (unbare Entnahme) nicht das Hauptgeschäft des am 7. Juli 2004 abgeschlossenen Einbringungsvertrages darstellte. Diese Vereinbarung unterliegt mangels Abschluss eines Kreditvertrages nicht der Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 19 GebG. Über die Berufung gegen den Gebührenbescheid war daher spruchgemäß abzusprechen.

Innsbruck, am 10. Juli 2009