

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache ****Bf.+Adresse**** gegen den Bescheid vom 19. November 2008 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, ErfNr. ****x1****, StNr. ****x2**** betreffend Gesellschaftsteuer (freiwillige Gesellschafterleistung gemäß § 2 Z 4c KVG) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Liegt in der Zinsenlosigkeit einer „unbaren Entnahme“ iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG eine freiwillige Gesellschafterleistung gemäß § 2 Z 4c KVG?

Bemerkt wird, dass das Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht....“

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

1. Verfahrensablauf

Am 26.9.2005 wurde zwischen ****A**** und ****B**** als Einbringende und der Bf. als übernehmende Gesellschaft ein **Einbringungsvertrag** abgeschlossen. Die Einbringenden

sind persönlich haftende Gesellschafter der ****OEG**** . Durch die Einbringung der gesamten OEG-Anteile wurde die Bf. alleinige Eigentümerin und wächst dieser das Unternehmen iSd § 142 HGB an. Vereinbart wurde die Einbringung der OEG in die Bf. gemäß Art. III UmgrStG unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen. Gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG unterbleibt die Gewährung von Anteilen als Gegenleistung für die Einbringung der OEG-Anteile, da die unmittelbaren Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der Beteiligung an der Bf. entsprechen (je 50%). Als Einbringungsstichtag wurde der 31.12.2004 vereinbart. Punkt VIII. (5) des Einbringungsvertrages lautet: *„Die in der Einbringungsbilanz zum Einbringungsstichtag 31.12.2004 zurückbehaltene unbare Entnahme als Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber den Einbringenden steht der Gesellschaft unverzinst zur Verfügung und ist nur insoweit fällig, als dass diese Verbindlichkeit nach Bezahlung sämtlicher anderen fälligen Verbindlichkeiten aus dem eigenen Cash-Flow bedient werden kann.“*

Am 29. Jänner 2008 fragte das Finanzamt, ob die in der von der Bf. übermittelten Einbringungsbilanz als Passivpost angeführten unbaren Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von 380.840,24 Euro verzinst worden seien, und wenn ja, mit welchem Zinssatz, sowie, ob diese Verbindlichkeit bereits ganz oder teilweise zurückgezahlt worden sei.

Am 17. April 2008 antwortete die Bf., dass diese unbare Entnahme nicht verzinst worden sei. Aber es entspräche der Betrag von 2.045,97 Euro dem fiktiven Zinsgewinn, den die Gesellschafter bei einer anderweitigen Geldanlage hätten erzielen können. Von der unbaren Entnahme von 380.840,24 Euro seien 93.680,82 Euro bis zum 31.12.2007 entnommen worden.

Mit Bescheid vom 19. November 2008 setzte das Finanzamt die Gesellschaftsteuer in Höhe von 1.885,16 Euro ($380.840,24 \times 5,5\% \times 9 = 188.515,89 \times 1\%$) fest. Im Betreff gab das Finanzamt an „....*unbare Entnahmen laut Pkt. VIII (5) des obgen. Vertrages vom 26. September 2005*“.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung/Beschwerde erhoben. Eingewendet wurde, dass die Gesellschaftsteuer in Höhe von 959,72 Euro festzusetzen wäre, da die maximale fiktive Verzinsung durch eine Bank 2,80% betragen würde.

In der **Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 16. Dezember 2008** wies das Finanzamt die Berufung/Beschwerde als unbegründet ab.

Im Vorlageantrag wiederholte die Bf. im Wesentlichen ihr Vorbringen und beantragte die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Mit dem Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vom 10. Februar 2017 teilte das Bundesfinanzgericht der Bf. und dem Finanzamt mit, dass unvorgreiflich der mündlichen Verhandlung, aus Sicht der Berichterstatterin stattzugeben wäre.

Das Finanzamt erklärte mit Schreiben vom 21. Februar 2017 unter Verweis auf die UmgrStR Rz 912: „Die Vereinbarung einer Nichtverzinsung vorbehaltener Entnahmen im Einbringungsvertrag löst für sich genommen keine Gesellschaftsteuerpflicht aus.“ keine Stellungnahme abzugeben.

Die Bf. zog den Antrag auf Abhaltung der mündlichen Verhandlung mit Schreiben vom 8. März 2017 zurück.

2. Gesetzliche Grundlagen

Der vorliegende Sachverhalt wurde noch vor Aufhebung der Gesellschaftsteuer mit 31.12.2015 BGBl. I 2014/13 verwirklicht.

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG, neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG unmittelbar anzuwenden (UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

Nach § 2 Z 4 KVG unterliegen folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen: 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.

§ 16 Abs. 5 UmgrStG in der hier maßgeblichen Fassung BGBl. I 2004/180 bestimmt Folgendes:

"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 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 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, 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.

3. Erwägungen

Mit der Frage der gesellschaftsteuerlichen Qualifikation der unbaren Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG hat sich das Bundesfinanzgericht/vor dem 1.1.2014 der Unabhängige Finanzsenat bereits öfter befasst (UFS 8.7.2009, RV/0004-I/08; UFS 25.3.2010, RV/0309-L/07; UFS 20.4.2010, RV/0368-L/08; UFS 22.3.2011, RV/2013-W/06; UFS 4.4.2011, RV/2395-W/07; UFS 16.3.2012, RV/3451-W/08; UFS 27.3.2012, RV/0068-W/08; UFS 23.4.2012, RV/2369-W/08; UFS 22.5.2012, RV/0244-W/07; UFS 6.6.2012, RV/2367-W/08; UFS 19.6.2012, RV/3176-W/07; UFS 28.6.2012, RV/1581-W/08; UFS 16.7.2012, RV/2570-W/08; UFS 22.10.2012, RV/2801-W/08; UFS 12.11.2012, RV/3031-W/08; UFS 10.12.2012, RV/3775-W/10; UFS 3.4.2013, RV/2811-W/08; UFS 21.5.2013, RV/2803-W/09; BFG 23.6.2015, RV/7101292/2010; BFG 26.7.2016, RV/7104146/2008; BFG 27.7.2016, RV/7100714/2009, RV/7101650/2009). Höchstgerichtliche Entscheidungen zu definitiv dieser Frage gibt es dzt. keine, der Verwaltungsgerichtshof und der Oberste Gerichtshof haben sich in anderen Zusammenhängen mit der Auslegung dieser Institution auseinandergesetzt (VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029 – Einkommensteuer; VwGH 26.2.2014, 2011/13/0034 – Kapitalertragssteuer; VwGH 2.10.2014, 2012/15/0213 – Einkommensteuer; OGH 23.1.2003, 6Ob81/02h; OGH 23.10.2003, 6Ob196/03x – beide Firmenbucheintragung; Rechtssatz zu OGH 30.8.2007, 2Ob143/07d – Als Gegenleistung für das eingebrachte und veräußerte Unternehmen verpflichtet sich die übernehmende Gesellschaft zu einer Geldleistung = unbare Entnahme an den einbringenden Gesellschafter).

Die Gesellschaftsteuer besteuert im Wesentlichen Leistungen des Gesellschafters an „seine“ Kapitalgesellschaft. Der gesellschaftsteuerlichen Leistung des Gesellschafters kann ein schuldrechtliches Geschäft zugrundeliegen, freiwillige Leistungen werden

eher nicht aus einem Schuldverhältnis resultieren. Die Leistung muss geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Diese Eignung soll losgelöst von subjektiven Vorstellungen vorhanden sein. (*Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kapitalverkehrsteuergesetz -Kommentar 2008 § 2 Rz 178). Im Unionsrecht bedeutet „Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte“ nach Art 4 Abs. 2 lit. b der Kapitalansammlungsrichtlinie RL 2008/7/EG, bzw. der Vorgängerbestimmung, dass der Vorgang nur dann der Gesellschaftsteuer unterworfen werden darf, wenn er das Vermögen einer Kapitalgesellschaft erhöht und wenn er geeignet ist, den Wert ihrer Gesellschaftsanteile zu erhöhen. Nach der Rechtsprechung des EuGH 5.2.1991, RS C-15/89, *Deltakabel BV* ist es wesentlich, dass durch den Vorgang das Wirtschaftspotential der Gesellschaft gestärkt wird. (vgl. *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kapitalverkehrsteuergesetz -Kommentar 2008 § 2 Rz 175).

Unverzinsten Darlehen, die ein Gesellschafter der Gesellschaft freiwillig (also ohne gesellschaftsvertragliche Verpflichtung) gewährt, sind als Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung anzusehen (vgl. VwGH 27.3.1980, 2620/77 ; VwGH 27.4.1987, 85/15/0323; VwGH 18.11.1993, 93/16/0104; VwGH 18.12.1995, 95/16/0195). Die Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft geschieht dadurch, dass der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft Gegenstände, z.B. Darlehen überlässt, und die Kapitalgesellschaft dafür keine fremdüblichen Zinsen zahlen muss.

Die Bf. bestreitet nicht, dass die Einbringung von Vermögen, hier: der OEG-Anteile, durch die beiden Gesellschafter in ihre GmbH, die Bf., grundsätzlich der Gesellschaftsteuer unterliegt. Im gegenständlichen Fall erfolgte die Einbringung der OEG-Anteile in die Bf., wobei die Gewährung von Anteilen als Gegenleistung für die Einbringung der OEG-Anteile, da die unmittelbaren Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der Beteiligung an der Bf. entsprechen, gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG unterbleibt, unter Einstellung einer sog. "unbare Entnahme" iSd § 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG in Höhe von 380.840,24 Euro in der Einbringungsbilanz.

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, bei dem wie hier die beiden Gesellschafter der Bf. ihre OEG-Anteile übergeben und dafür einen Kaufpreis in Höhe von 380.840,24 Euro versprochen erhalten. (vgl. *Gruber*, Unbare Entnahmen und verdeckte Sacheinlagen, GesRZ 2004, 315; *Pilgerstorfer*, Betriebseinbringungen mit " unbaren Entnahmen" - ein Problem der verdeckten Sacheinlage, wbl 2004, 353). Eine unbare Entnahme wird in der Einbringungsbilanz als Verbindlichkeit der übernehmenden Gesellschaft eingebucht und entsteht diese Verbindlichkeit erst mit dem Einbringungsvertrag. Bereits das Einstellen der Passivpost nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG bewirkt die Entnahme und damit das Absinken des Eigenkapitals, d.h. eine zusätzliche Verschuldung des auf die übernehmende Körperschaft übertragenen Vermögens und vermindern damit seinen Verkehrswert. Die spätere Tilgung dieser

Passivpost aus Aktiva des Betriebsvermögens lässt hingegen den Eigenkapitalstand unberührt. Diese Verbindlichkeit ist eine Gegenleistung der Kapitalgesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter dafür, dass er Vermögen in die GmbH eingebracht hat und **damit kein Gegenstand, der vom Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft zur Nutzung überlassen werden kann.** (vgl. VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029; OGH vom 23.10.2003, 6Ob196/03x; OGH 30.8.2007, 2 Ob 143/07d unter Hinweis auf *Gruber*, Unbare Entnahmen und verdeckte Sacheinlagen, GesRZ 2004, 315; UFS 22.3.2011, RV/2013-W/06).

Wenn eine Verzinsung der "unbaren Entnahmen" im Einbringungsvertrag vereinbart worden wäre, könnte dies zu einer weiteren Vermögensverschiebung von der Kapitalgesellschaft zur Sphäre des Gesellschafters führen, weshalb derartige Zinsen als zusätzliche Gegenleistung der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter für das eingebrachte Vermögen in Betracht kämen. Denn nicht nur im Bereich der Umsatzsteuer gehören Ziel- und Stundungszinsen, die der Käufer im Zusammenhang mit dem Kauf einer Ware aufwenden muss, zum Entgelt, sondern auch bei der Grunderwerbsteuer erhöhen neben dem nominellen Kreditkaufpreis vereinbarte Zinsen den Wert der Gegenleistung (vgl. VwGH 26.1.1989, 88/16/0036). Das "Nichtvereinbaren" einer Verzinsung im Einbringungsvertrag stellt aber nicht umgekehrt eine gesondert steuerpflichtige Leistung des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft dar (vgl. UFS 4.4.2011, RV/2395-W/07).

Nach dem Sachverhalt kann weder davon ausgegangen werden, dass zwischenzeitig Fälligkeit eingetreten wäre, noch dass die einbringenden Gesellschafter die Geldforderung jederzeit hätten fällig stellen können.

Eine gesondert gesellschaftsteuerpflichtige Leistung wäre nur dann vorgelegen, wenn die Gesellschafterin der Kapitalgesellschaft trotz eingetretener Fälligkeit eine weitere Stundung gewährt hätte bzw. wenn die Gesellschafter trotz Vorbehalt von Zinsen im Einbringungsvertrag zu einem späteren Zeitpunkt auf das in Rechnung stellen von Zinsen verzichtet hätten (vgl. UFS 23.4.2012, RV/2369-W/08; zu einem Einbringungsvertrag in dem "vorläufig keine Verzinsung festgelegt" wurde, siehe UFS 8.7.2009, RV/0004-I/08). Für eine derartige Konstellation liegen hier aber keine Anhaltspunkte vor. Im gegenständlichen Fall haben die Vertragsparteien weder hinsichtlich des Zeitpunktes der Tilgung der "unbaren Entnahme" noch hinsichtlich der Verzinsung eine Vereinbarung getroffen. Mangels Vereinbarung einer Verzinsung im Einbringungsvertrag verfügen die Gesellschafter bis zum Fälligkeitszeitpunkt über keinen Zinsenanspruch, auf den sie in der Folge verzichten hätten können.

4. Schlussfolgerung

Bei der unbaren Entnahme handelt es sich nicht um einen Gegenstand, der zur Nutzung überlassen werden kann, sondern um eine von den Vertragsparteien vereinbarte Gegenleistung, die die GmbH dafür aufwendet, dass ihr die Gesellschafter Vermögen bzw. einen Betrieb einbringen. (UFS 22.3.2011, RV/2013-W/06; UFS 21.05.2013, RV/2803-W/09) Wird im Einbringungsvertrag keine Verzinsung der "unbaren Entnahme"

vereinbart, verfügt der Gesellschafter bis zum Fälligkeitszeitpunkt über keinen Zinsenanspruch. Eine vom Einbringungsvorgang gesondert gesellschaftsteuerpflichtige Leistung liegt nur dann vor, wenn der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft trotz eingetretener Fälligkeit eine weitere Stundung gewährt oder wenn der Gesellschafter trotz Vorbehalt von Zinsen im Einbringungsvertrag zu einem späteren Zeitpunkt auf das in Rechnung stellen von Zinsen verzichtet. **Es wurde daher kein eigenständiger Rechtsvorgang verwirklicht und keine - vom Einbringungsvorgang abgesonderte - Stärkung des Wirtschaftspotentials der Kapitalgesellschaft iSv EuGH**

5.2.1991, RS C-15/89 Deltakabel BV bewirkt. (UFS 4.4.2011, RV/2395-W/07; BFG 23.6.2015, RV/7101292/2010; BFG 26.7.2016, RV/7104146/2008; BFG 27.7.2016, RV/7100714/2009, RV/7101650/2009).

Aus all diesen Gründen war der Beschwerde stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

5. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dass das Einstellen der Passivpost nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG ein Absinken des Eigenkapitals der Gesellschaft bewirkt und die spätere Tilgung dieser Passivpost den Eigenkapitalstand unberührt lässt, wurde durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bereits geklärt (vgl. VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029). Ebenso geklärt wurde, dass es für die gesellschaftsteuerliche Beurteilung entscheidend ist, ob der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft einen Kapitalbetrag von vorneherein unverzinst zur Nutzung überlässt oder ob ein Verzicht des Gläubigers auf bereits entstandene Zinsen stattgefunden hat (vgl. ua. VwGH 27.4.1987, 85/15/0323). Für den Ausgang des gegenständlichen Verfahrens war letztendlich die Lösung der Tatfrage entscheidend, ob im konkreten Einzelfall ein Verzicht der Gesellschafter auf Zinsen erfolgt ist.

Wien, am 15. März 2017

