



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A. GmbH, Adr., vertreten durch Prodinger & Partner Wirtschaftstreuhandges. m.b.H., 5600 St. Johann/Pg., Premweg 6, vom 13. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. April 2008, ErfNr. betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit "Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung" und "Sacheinlagevereinbarung" vom 18. April 2005 brachte der Gründungsgesellschafter A. anlässlich der Gründung der Berufungswerberin (Bw.), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, in Anrechnung auf die von ihm übernommene Stammeinlage von € 35.000,00 sein Einzelunternehmen am Standort in Adr. ein.

Dazu ist in der Sacheinlagevereinbarung ua. festgehalten, dass eine unbare Entnahme gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) getätigt werde und dass diese unbare Entnahme von der übernehmenden Körperschaft nach Maßgabe der Liquidität berichtigt werde.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens erklärte die Bw., dass für die unbare Entnahme keine Verzinsung vereinbart worden sei.

Auf Grund dieses Sachverhaltes setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. ausgehend von fiktiven Gesamtzinsen von jährlich 5,5% für die unbare Entnahme von € 400.000,00 x 9 Jahre für unbestimmte Dauer Gesellschaftsteuer vom Wert einer Leistung gemäß [§ 7 Abs. 1 Z 2 KVG](#) iV. mit [§ 2 Z. 2 bis 4 KVG](#) in Höhe von € 198.000,00 mit € 1.980,00 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung verwies die Bw. ua. darauf, dass aus dem Gesellschaftsvertrag hervorgehe, dass der Abbau der unbaren Entnahme nach Maßgabe der Liquidität erfolge und die unbare Entnahme zum 31. Dezember 2007 bereits auf € 200.586,33 reduziert worden sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt im Wesentlichen damit, dass bei einer von vornherein vereinbarten Unverzinslichkeit einer unbaren Entnahme eine freiwillige Leistung gemäß [§ 2 Z 4 KVG](#) vorliege und dass bei der zinslosen Überlassung der Nutzung eines Kapitals durch den Gesellschafter der Wert der Leistung mit dem Betrag anzusetzen sei, den die Gesellschaft im Fremdvergleich aufzuwenden hätte.

Dagegen brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fest steht, dass der Gründungsgesellschafter anlässlich der Gründung der Bw. wie oben dargestellt unter Vorbehalt einer "unbaren Entnahme" sein Einzelunternehmen in die Bw. eingebracht hat, dass die "unbare Entnahme" von der Bw. nach Maßgabe der Liquidität der Bw. zu begleichen war, dass keine Verzinsung der unbaren Entnahme vereinbart worden war und dass der Abbau der unbaren Entnahme nach Maßgabe der Liquidität erfolgte.

Dies ergibt sich aus den oben dargestellten, dem Finanzamt zur oa. Erfassungsnummer angezeigten Vereinbarungen und aus den Angaben der Bw. zum Sachverhalt.

Weiters wird festgestellt, dass die Bw. am 5. Juli 2005 ins Firmenbuch eingetragen wurde.

Gemäß [§ 12 Abs. 1 UmgrStG](#) in der hier maßgeblichen Fassung, [BGBI. 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 Einbringungstichtag, 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 Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung

gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen.

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 Unterrichtung 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 getätigten werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigten, 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.

Gemäß [§ 2 KVG](#) unterliegen der Gesellschaftsteuer ua.

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;
2. 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;
3. 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);
4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, 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;

Die Sacheinlage des Einzelunternehmens des Gründungsgesellschafters stellt eine Gegenleistung gemäß [§ 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG](#) für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten gemäß [§ 2 Z 1 KVG](#) dar.

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 Vorbringen der Bw. erfolgt der Abbau der unbaren Entnahme vereinbarungsgemäß nach Maßgabe der Liquidität – was auch der Natur der Sache entspricht, sodass weder davon ausgegangen werden kann, zwischenzeitig Fälligkeit eingetreten wäre, noch dass der einbringende Gesellschafter die Geldforderung jederzeit hätte fällig stellen können.

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 eingebbracht.

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 handelsrechtlichen und die umgründungssteuerrechtlichen Bestimmungen (vgl. UFS 22.05.2012, RV/0244-W/07).

Gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. April 2013