



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GmbH, W., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 15. April 2008 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit dem Gesellschaftsvertrag vom 27. Jänner 2006 wurde von Herrn H.M., Herrn H.N. und der MGmbH eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Namen GmbH (Berufungswerberin) errichtet. Das Stammkapital in der Höhe von € 35.000,-- wurde von den Gesellschaftern zur Hälfte durch Einbringung der ihnen gehörenden Anteile an der OEG und die andere Hälfte durch Bareinlage eingebbracht.

Am 24. Jänner 2008 erging vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien folgendes Ersuchen um Ergänzung:

*„Zur unbaren Entnahme von € 370.000,-- lt. Einbringungsbilanz vom 31.7.2005 wird um Bekanntgabe ersucht:*

*Wurde eine Verzinsung vereinbart? Wenn ja, bitte um Bekanntgabe der Höhe.*

*Erfolgten hinsichtlich der o.a. unbaren Entnahme tatsächlich Entnahmen, wenn ja in welcher Höhe?*

*Verbleibt bzw. verblieb das Kapital unverzinst oder gering verzinst, so werden Sie ersucht, den Wert der jährlichen Zinsersparnis für 2005, 2006 und 2007 bekanntzugeben.*

*Die unbare Entnahme ist echtes Fremdkapital (siehe UmgrStRI 2002, Rz 912) und durch die Nichtberechnung von Zinsen wird der Tatbestand des § 2 Z 4c KVG verwirklicht.*

*Bemessungsgrundlage ist der Wert der jährlichen ersparten Zinsaufwendungen. Kann kein Wert erklärt bzw. bekannt gegeben werden, wird der Zinsgewinn gem. § 17 BewG mit 5,5% per anno berechnet.*

*Liegt der Zinssatz der bekanntgegebenen Zinsersparnis unter 5,5% p.a., wird um Vorlage der Grundlagen der Zinssatzermittlung ersucht.*"

Dazu wurde am 31. Jänner 2008 folgende Stellungnahme abgegeben:

*„§ 2 Z 4 KVG lautet wie folgt „... folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:... c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung, ...“*

*Voraussetzung ist also, dass der Gesellschaft Gegenstände überlassen werden.*

*Die vorbehaltene Entnahme stellt zwar eine Verbindlichkeit dar, das KVG knüpft jedoch nicht am bloßen Bestehen einer unverzinslichen Verbindlichkeit an. Vielmehr muss es zu einer freiwilligen Leistung in Form der Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft kommen. Bei einem Darlehen wäre dies das Zur-Verfügung-Stellen von Geld.*

*Bei einer unbaren Entnahme wird jedoch kein Geld zur Verfügung gestellt, sondern es wurde durch einen einheitlichen Rechtsakt ein Unternehmen übertragen, das aus Aktiva und Passiva bestand. Die unbare Entnahme ist eines dieser Passiva, welches als Teil des Einbringungsvermögens, dieses reduziert.*

*Es wurde somit kein einzelner Gegenstand überlassen, sondern eine Sachgesamtheit darin enthalten die unbare Entnahme übertragen.*

*Das Tatbestandsmerkmal „freiwillige Leistung, die geeignet ist den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen“ liegt ebenfalls nicht vor:*

*Die unbare Entnahme wurde eingestellt, um das Einbringungsvermögen zu reduzieren. Wenn Unverzinslichkeit der unbaren Entnahme vorliegt, so bedeutet das nur, dass die Reduktion des Einbringungsvermögens noch etwas höher ist als bei einer verzinsten unbaren Entnahme. Kommt man zum Ergebnis, dass durch die Vereinbarung einer nicht verzinsten unbaren Entnahme der Wert der Gesellschaftsrechte erhöht wird, so geschieht das bereits im Zeitpunkt der Einbringung. Hier ist allerdings die Befreiungsbestimmung des § 22 (4) UmgrStG anzuwenden.*

*Das Nichtverrechnen von Zinsen in der Folge erhöht somit nicht die Gesellschaftsrechte. Dies deshalb, weil die unbare Entnahme ja von Anfang an unverzinslich war. Zu einem anderen Ergebnis könnte man nur kommen, wenn die unbare Entnahme ursprünglich verzinst vereinbart war und auf die Zinsen dann später verzichtet wurde.*

*Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung vertreten wir somit die Rechtsansicht, dass hinsichtlich der Nichtberechnung von Zinsen betreffend der unbaren Entnahme kein Tatbestand des KVG erfüllt ist und somit auch keine Gesellschaftsteuer anfallen kann.“*

Mit Bescheid vom 15. April 2008 wurde der Berufungswerberin eine Gesellschaftsteuer in der Höhe von € 1.835,96 vorgeschrieben. Die Begründung dieses Bescheides lautet:

*„Bei der unbaren Entnahme wird von der Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zur Nutzung zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung gem. § 2 Z 4 lit c KVG ausgegangen. Entscheidend für die Gesellschaftsteuerpflicht ist, ob die Leistung im*

*Gesellschaftsverhältnis begründet ist, was für den Zinsverzicht der Fall ist. Im Umstand der Unverzinslichkeit ist der Tatbestand der freiwilligen Leistung gem, § 22 Z 4 lit c KVG gegeben.*

*Da der Gesellschaftsvertrag keine Ausführung über Verzinsung und Rückführung der unbaren Entnahme enthält und auch in der Beantwortung des Vorhaltes vom 31.01.2008 zum Vorhalt vom 24.01.2008 dazu nicht Stellung genommen wurde, wird von einer unverzinsten unbaren Entnahme auf unbestimmte Dauer ausgegangen.*

*Bemessungsgrundlage ist der ersparte Zinsaufwand, dh. die fiktiven Gesamtzinsen, die im Fremdvergleich hätten geleistet werden müssen.*

*Bemessungsgrundlage : € 370.900,00 x 5,5% x 9 J. (unb.D) = € 183.595,50"*

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wird die Stellungnahme vom 31. Jänner 2008 zum Ersuchen um Ergänzung vom 24. Jänner 2008 wiedergegeben.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Mai 2008 als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung wurde wie folgt begründet:

*Gemäß § 22 Z 4 lit c KVG unterliegt die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung der Gesellschaftsteuer.*

*Eine unbare Entnahme stellt eine Verrechnungsschuld der übernehmenden Körperschaft gegenüber den Einbringenden bzw eine Verrechnungsforderung der Einbringenden an die übernehmende Körperschaft dar. Damit ist hier der Gesellschaft Kapital zur Nutzung belassen worden. Erfolgt dies ohne entsprechendes Entgelt, ist der Tatbestand des § 22 Z 4 lit c KVG erfüllt. Auch die Übertragung eines Kapitalbetrages fällt unter dieses Bestimmung. Mit dem Hinweis auf die Übertragung einer Sachgesamtheit wird die Übertragung des Kapitalbetrages unbare Entnahme bestätigt. Die freiwillige Gesellschafterleistung des § 22 Z 4 KVG braucht bloß objektiv geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Eine solche Werterhöhung liegt vor, denn die BW erspart sich dadurch Zinsen, die im Fremdvergleich hätten geleistet werden müssen. Anders als in der Berufung vertreten, erfasst die Befreiungsbestimmung des § 22 Abs. 4 UmgrStG nur Einbringungen nach § 12 UmgrStG. Im § 12 UmgrStG ist die Einbringung und das Vermögen definiert. Nicht darunter fällt etwa die Nutzung unverzinsten Kapitalbeträge (vorbehaltene Entnahmen)."*

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung brachte die Berufungswerberin einen Vorlageantrag ein. In diesem wurden eine mündliche Verhandlung und eine Entscheidung durch den Berufungssenat beantragt.

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates wurde bekannt gegeben, dass die „unbare Entnahme“ von den Gesellschaftern „nach Maßgabe der Liquidität aus der übernehmenden Kapitalgesellschaft entnommen werden“ kann. Eine Verzinsung der unbaren Entnahme wurde nicht vereinbart. Laut Aufstellung wurden bis zum 30. Juni 2011 insgesamt € 195.150,72 getilgt, so dass zu diesem Stichtag noch ein Betrag von € 175.749,28 aushaftete. Die Tilgungen erfolgten jährlich planmäßig. Aus einer diesem Antwortschreiben beigelegten Kopie aus dem Einbringungskonzept bezüglich Verrechnungsverbindlichkeit „unbare Entnahme“ ist

ersichtlich, dass die „unbaren Entnahmen“ nach Maßgabe der Liquidität aus der übernehmenden Kapitalgesellschaft entnommen werden.

Mit Vorhalt vom 9. Jänner 2012 teilte der Referent des Unabhängigen Finanzsenates dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel unter Hinweis auf die Entscheidung UFSW 22.3.2011, RV/2013-W/06 mit, aus welchen Erwägungen beabsichtigt werde, der gegenständlichen Berufung Folge zu geben.

Die Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27. Jänner 2012 hat folgenden Inhalt:

*„Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Berufungsentscheidung v. 8.7.2009, RV/0004-I/08, die Gesellschaftsteuerpflicht gem. § 2274 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 ieS 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 Einbringungstichtag bestehenden Umfang zu verändern. Diese Regelung trägt dem in der Wirtschaftspraxis bestehenden Bedürfnis nach flexibler Gestaltung des Umfangs 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 Einbuchen 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 vorbehalteten 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. 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 vorbehalteten 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](#).*

*Die Berufungswerberin geht selbst vom Bestehen eines Verzinsungsanspruches aus bei ihren Ausführungen über die Höhe einer unbaren Entnahme.“*

In der dazu ergangenen Stellungnahme wird Verfahrensmangel eingewendet, da sich das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit dem gegenständlichen Fall nicht konkret auseinander gesetzt hat. In der Entscheidung des UFS vom 22.3.2011, RV/2013-W/06 wird die Aussage getroffen, dass für einen gesellschaftsteuerbaren Vorgang dann kein Raum bleibt, wenn die unbaren Entnahmen innerhalb der vereinbarten Fälligkeiten rückgeführt werden – sohin eine tatsächliche Verbindlichkeit vorliegt. Erst für den Fall, dass unbare Entnahmen mit Genussrechten oder einer Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös verknüpft wären, würde dies gesellschaftsrechtliche Vorgänge begründen. Letzteres ist aber nicht zutreffend.

In der zitierten Berufungsentscheidung vom 22.3.2011 stellt der UFS auch klar, dass eine vorliegende oder aber auch fehlende Zinsenvereinbarung am Wesen der unbaren Entnahme als Entgelt für die Überlassung von Wirtschaftsgütern eben nichts ändert. Dies ganz klar deswegen, weil nirgendwo steht, dass die Vereinbarung von Zinsen dafür maßgeblich sein soll, ob Entgelt vorliegt oder nicht. Das wäre auch umsatzsteuerrechtlich, ertragsteuerlich und betriebswirtschaftlich völlig unvorstellbar. Der zitierte Zinsenanspruch aus [§ 354 Abs. 2 UGB](#) ist zwar prinzipiell zutreffend, zeigt aber eben keine gesellschaftsrechtlichen Ansprüche auf. Es ist aber ebenso unbestritten, dass auch zwischen Unternehmen Zinsenfreiheit bzw. kalkulatorisches „Hineinrechnen“ in den Kaufpreis (der ja bei Umgründungen überwiegend durch den Ertragswert mittels Verzinsungskomponente maßgeblich berechnet wird) auf eine weitere, zweite Verzinsung verzichtet werden kann.

Die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Berufungssenat wurden mit Schriftsatz vom 21. Juni 2012 zurückgezogen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gegenstand dieses Verfahrens ist die Vorschreibung einer Gesellschaftsteuer vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für eine unverzinsten Nutzung der „unbaren Entnahme“ in der Höhe von € 370.900,-- auf unbestimmte Zeit.

Auf Grund des [§ 2 Z. 2 bis 4 KVG](#) unterliegen der Gesellschaftsteuer folgende Leistungen:

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.

Gemäß [§ 22 Abs. 4 UmgrStG](#) sind Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 u.a. 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 [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) kann u.a. bei der Einbringung von Betrieben in Körperschaften das nach [§ 14 Abs. 1 UmgrStG](#) auf den Einbringungsstichtag anzusetzende einzubringende Vermögen des Einbringenden dahingehend verändert werden, dass eine Passivpost für vorbehaltene Entnahmen gebildet wird. [§ 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG](#) stellt eine Eigenkapitalentziehungsmöglichkeit besonderer Art dar. Vielfach beschränkt sich der Zweck von Umgründungen darauf, dem Betrieb durch Anwendung des [§ 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG](#) Eigenkapital zu entziehen. Bereits das Einstellen der Passivpost nach [§ 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG](#) bewirkt die Entnahme und damit das Absinken des Eigenkapitals. Die spätere Tilgung dieser Passivpost aus Aktiva des Betriebsvermögens lässt hingegen den Eigenkapitalstand unberührt (vgl. VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029).

Entnahmen im Sinn des [§ 16 Abs. 5 Z. 1 UmgrStG](#) mindern das Einbringungskapital, unbare Entnahmen im Sinn der Z. 2 dieser Bestimmung bewirken eine nach der Einbringung zu

erfüllende Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem einbringenden Gesellschafter. Sie bewirken eine zusätzliche Verschuldung des auf die übernehmende Körperschaft übertragenen Vermögens und vermindern damit seinen Verkehrswert (OGH vom 23.10.2003, 6 Ob 196/03x).

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).

Den Ausführungen des Finanzamtes in der Stellungnahme vom 27. Jänner 2012 ist insofern zuzustimmen, dass mit dem einzubringenden Vermögen der zur Entnahme vorbehaltene Wert (mit)übertragen wird. Allerdings wird sofort Zug um Zug mit der Übertragung jener Vermögensgegenstände, die im Einbringungsvertrag unter Hinweis auf die Einbringungsbilanz umschrieben werden, von den Gesellschaftern an die Gesellschaft eine Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber den einbringenden Gesellschaftern begründet (hier in Höhe von insgesamt € 370.900,--). Auch wenn es sich bei einem Einbringungsvorgang nicht um einen Kaufvertrag im eigentlichen Sinn handelt, so ist die Situation wirtschaftlich insofern mit einem Kreditkauf vergleichbar, als es "sogleich" zum Erwerb von Wirtschaftsgütern kommt und die hierfür vereinbarte Gegenleistung erst zu einem späteren Zeitpunkt von der Gesellschaft tatsächlich zu leisten ist (die Fälligkeit der Gegenleistung wird hinausgeschoben). Auswirkung auf den Wert des Gesellschaftsvermögens hat bereits die Begründung der Entnahmeverbindlichkeit und kommt es bei Eintritt der Fälligkeit und Tilgung der Entnahmeverbindlichkeit zu keiner Änderung des Umfangs 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 (vgl. UFSW 16.3.2012, RV/3451-W/08).

„Unbare Entnahmen“ führen zu einem Absinken des Eigenkapitals und bewirken eine Verminderung des Verkehrswertes des auf die übernehmende Körperschaft übertragenen Vermögens. Die „unbaren Entnahmen“ stellen eine Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen dar.

Insoweit vom Einbringenden im Rahmen eines Sacheinlagevertrages eine „unbare Entnahme“ ausbedungen wurde, handelt es sich um einen, einem Kreditkauf (§ 1063 ABGB) jedenfalls vergleichbaren Vorgang, zumal mit der Vereinbarung einer „unbaren Entnahme“ ein Zahlungsziel vereinbart wird. Da die Sacheinlage gegen „unbare Entnahme“ grundsätzlich mit dem Kreditkauf (§ 1063 ABGB) vergleichbar ist, sei darauf verwiesen, dass es bei der „unbaren Entnahme“ wie beim Kreditkauf der Parteienvereinbarung nicht nur vorbehalten ist, in welcher Höhe und mit welcher Fälligkeit die Gegenleistung festgesetzt wird, sondern auch wie diese dargestellt wird. So ist es z.B. möglich, in den Kaufpreis einen Kreditzuschlag (wobei darunter die Differenz zwischen hypothetischem Barkaufpreis und tatsächlichem Kreditkaufpreis verstanden wird) und somit Zinsen in den nominellen Betrag einzurechnen, ohne diese gesondert auszuweisen. Die Darstellung der Gegenleistung allein ändert nichts an ihrem Wert (vgl. dazu UFSW 22.3.2011, RV/2013-W/06).

Es steht 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 ABGB) 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 Rummel<sup>3</sup>, § 1063 ABGB Rz 3).

Der Fälligkeitstag - aber auch eine Frist, innerhalb der der Schuldner leisten soll - bestimmt sich zuallererst nach der Parteienvereinbarung.

Bei fehlender Fälligkeitsvereinbarung bestimmt sich die Fälligkeit nach der Natur der Sache (siehe Reischauer in Rummel<sup>3</sup>, § 904 ABGB Rz 2 und 4).

Sogleich kann der Gläubiger die Leistung mittels Mahnung (§ 1417 ABGB) fällig stellen, wenn die obigen Voraussetzungen (Rz 2-4) nicht gegeben sind (Reischauer aaO. § 904 ABGB Rz 5). Bedingte Schulden werden häufig nach dem Vertragssinn auch mit Bedingungseintritt fällig. Nur wenn nach dem Vertragssinn nicht automatisch Fälligkeit eintritt, ist zu mahnen (Reischauer aaO. § 904 ABGB Rz 7).

Zum Hinweis des Finanzamtes auf die Bestimmung des [§ 354 HGB](#) (nunmehr weitgehend inhaltsgleich [§ 354 UGB](#)) wird bemerkt, dass [§ 354 HGB](#) keine zwingende Regelung ist. Eine abweichende (auch schlüssige) Parteienvereinbarung geht vor (siehe dazu Schuhmacher in Straube zum UGB § 354 Rz 2 unter Hinweis auf OGH wbl 1993, 192; Schlegelberger/Hefermehl § 354 Rz 2; K. Schmidt, in MünchK HGB 354 Rz 2).

Im gegenständlichen Fall gingen die Vertragsparteien davon aus, dass die Tilgung der „unbaren Entnahmen“ nach Maßgabe der Liquidität aus der übernehmenden Kapitalgesellschaft zu erfolgen hat. Mangels Vereinbarung einer Verzinsung verfügten die Gesellschafter bis zum Fälligkeitszeitpunkt über keinen Zinsenanspruch, auf den sie in der Folge verzichten hätten können. Die bisher erfolgten Tilgungen erfolgten nach Maßgabe der Liquidität der Kapitalgesellschaft und werden die restlichen Tilgungen ebenfalls nach Maßgabe der Liquidität der Kapitalgesellschaft erfolgen. So lange die Gesellschaft bis zum Fälligkeitstag entrichtet, liegt keine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung vor. Eine gesondert gesellschaftsteuerpflichtige Leistung wäre erst dann vorgelegen, wenn die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft trotz eingetretener Fälligkeit eine weitere Stundung gewährt hätten bzw. wenn die Gesellschafter trotz Vorbehalt von Zinsen zu einem späteren Zeitpunkt auf das in Rechnung stellen von Zinsen verzichtet hätten.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Juni 2012