



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Herwig Panowitz, 3300 Amstetten, Hauptplatz 30, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. Juni 2006, ErfNr.1 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In der Generalversammlung der R. GmbH (Berufungswerberin, Bw.) vom 23. Dezember 2004 wurde die Erhöhung des Stammkapitals der Bw. von € 36.000,00 um € 2.000,00 auf € 38.000,00 beschlossen, wobei ein Teilbetrag von € 1.000,00 bar und der Restbetrag von € 1.000,00 durch Sacheinlage eines mit Einbringungsvertrag vom selben Tag vom Alleingesellschafter der Bw., K. L., eingebrachten Mitunternehmeranteiles an der L. B. Gesellschaft & CoKG unter Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen aufzubringen war. Die Kapitalerhöhung, zu welcher ausschließlich der Alleingesellschafter zugelassen war, wurde samt Einbringung am 12. Februar 2005 bei der Bw. ins Firmenbuch eingetragen.

Lt. Einbringungsvertrag erfolgte die Einbringung gemäß den Bestimmungen des Artikel III UmgrStG rückwirkend zum Einbringungsstichtag 31. März 2004 unter Inanspruchnahme der Abgabenbegünstigungen und –befreiungen dieses Gesetzes.

Der Verkehrswert des eingebrachten Vermögens beträgt lt. Einbringungsvertrag € 4.335.279,93, wobei bereits eine rückbezogene unbare Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG von € 9.500.000,00 berücksichtigt war.

Zu den unbaren Entnahmen erklärte Herr K. L. im Einbringungsvertrag, dass er die Forderungen aus der unbaren Entnahme nicht aus dem eingezahlten Stammkapital bedienen werde und ausschließlich aus freien liquiden Mitteln der Gesellschaft befriedigen werde. Weiters erklärte Herr K. L. im Rahmen einer Selbstbeschränkung mit der Rückzahlung der unbaren Entnahme nicht vor Ablauf von sechs Monaten ab dem Tag des Einbringungsvertrages zu beginnen.

Weiters ist festgehalten, dass die tatsächliche Vermögensübertragung mit Unterfertigung des Einbringungsvertrages erfolge.

Auf Grund eines Vorhaltes teilte die Bw. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) mit, dass die unbare Entnahme bis zum 1. Jänner 2005 mit € 9.500.000,00 und zum 31. Dezember 2005 mit € 3.200.000,00 bestanden habe. Seit 2. März 2006 sei diese Verbindlichkeit zur Gänze getilgt.

Dazu erklärte die Bw., dass das UmgrStG die Möglichkeit der Vornahme einer unbaren Entnahme bis zu 75 % vorsehe, im gegenständlichen Fall aber im Hinblick auf den wirtschaftlichen Ansatz einer Verzinsung nur mit 68,66 % angesetzt worden sei.

Mit dem nunmehr angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid setzte das FAG gegenüber der Bw. Gesellschaftsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 2 bis 4 KVG, ausgehend von einem Zinsenvorteil von € 927.843,00 für die „*unverzinsliche Zurverfügungstellung der Verbindlichkeit der unbaren Entnahme*“, fest.

In der Berufung wendete die Bw. ein, dass mit Einbringungsvertrag vom 23. Dezember 2004 von der Möglichkeit der Vornahme einer unbaren Entnahme Gebrauch gemacht worden sei. Dabei sei es zwischen den Vertragsparteien zum Einverständnis gekommen, dass von der gesetzlichen Möglichkeit, eine unbare Entnahme bis 75% des Verkehrswertes vorzunehmen, nicht im vollen Umfang Gebrauch gemacht werde, sondern diese tatsächlich nur mit 68,66% anzusetzen.

Durch diesen Verzicht des Einbringenden, das gesetzliche Höchstausmaß von 75% des Verkehrswertes nicht auszuschöpfen, sei zwischen den Parteien vereinbart worden, dass es nicht "zusätzlich" zu einer Verzinsung der offenen unbaren Entnahmen kommen sollte, um den Einbringenden nicht doppelt (einerseits mit höheren Gesellschafterrechten und andererseits mit Zinsen) zu begünstigen.

Es sei daher durch eindeutige wirtschaftliche Vereinbarung die Zinsenlosigkeit der unbaren

Entnahme ausbedungen und damit die Entstehung eines Zinsenanspruches verhindert worden. Von einer verzinslichen Zur-Verfügung-Stellung der Verbindlichkeit der unbaren Entnahme mit Zinsenverzicht könne somit nicht gesprochen werden, wenn aufgrund einer Parteienvereinbarung gar kein Zinsenanspruch zugestanden habe.

Es sei daher bereits mit Abschluss des Einbringungsvertrages vom 23. Dezember 2004 zwischen den Vertragspartnern festgestanden, dass - bedingt durch die Nichtausschöpfung der unbaren Entnahme bis zur gesetzlichen Höchstgrenze - die jeweilig aushaftende unbare Entnahme ohne Zinsenanspruch gewährt werden solle.

Grundsätzlich sei auch noch darauf verwiesen, dass es sich bei der umgründungsbedingten unbaren Entnahme lediglich um eine Aufteilung des ursprünglichen Eigenkapitals handle und es dadurch zu keinem Abschluss eines Realkontraktes in Form der Zuzählung einer Darlehensvaluta kommen konnte. Dadurch, dass zivilrechtlich kein Realkontrakt vorliege, bestehe auch zivilrechtlich kein Anspruch auf eine Verzinsung. Wo zivilrechtlich kein Anspruch auf Verzinsung vorliege, könne auch keine Vereinbarung auf Verzicht auf Zinsen vorliegen. Zusätzlich sei darauf zu verweisen, dass die fiktive Verzinsung ab dem Einbringungstichtag 31. März 2004 deshalb bereits ins Leere ginge, da der Einbringende zu diesem Stichtag hinsichtlich des eingebrachten Vermögens nicht Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft gewesen sei, sondern dies erst mit Eintragung der gegenleistungsveranlassten Kapitalerhöhung geworden sei.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung meinte das FAG, dass die unbare Entnahme als echtes Fremdkapital anerkannt werde. Durch die Nichtverrechnung von Zinsen für die unbare Entnahme sei der Tatbestand des § 2 Z 4 c des KVG 1995 ab dem 31. März 2004 verwirklicht worden. Der gleiche Tatbestand wäre auch bei Ausnutzung des Maximalbetrages gemäß § 16 (5) Z. 2 des UmgrStG 1991 gegeben.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein.

In einem Nachtrag erklärte die Bw., dass der Vorteil der Unverzinslichkeit im Zuge des Einbringungsvorganges, somit an der Wurzel, miteingebracht und einkalkuliert worden sei.

Bemerkt wird, dass sich aus dem Bemessungsakt ErfNr.1 ergibt, dass die Sacheinlage vom FAG auf Grund des § 22 Abs. 4 UmgrStG gesellschaftsteuerfrei belassen wurde, und das lt. Finanz-Online bzw. dem Abgabeinformationssystem des Bundes die Gesellschaftsteuer für die Kapitalerhöhung vom 23. Dezember 2004 unter der Erfnr.2 - offensichtlich ausschließlich ausgehend von der Bareinlage in Höhe von € 1.000,00 - mit € 10,00 selbstberechnet wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fest steht, dass die oben dargestellte Sacheinlage des Alleingesellschafter der Bw. gegen Übernahme der Kapitalerhöhung durchgeführt wurde und die unbare Entnahme wie oben dargestellt beglichen wurde.

Im Besonderen war vereinbart, dass die Befriedigung der Forderung aus den unbaren Entnahmen ausschließlich aus freien liquiden Mitteln der Gesellschaft zu erfolgen hat. Ferner erklärte Herr K. L. im Rahmen einer Selbstbeschränkung mit der Rückzahlung der unbaren Entnahmen nicht vor Ablauf von 6 Monaten ab dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages zu beginnen.

Die Begleichung der unbaren Entnahme erfolgte innerhalb der vereinbarten Zahlungsfrist (nach Möglichkeit und Tunlichkeit) und ein Anspruch auf Verzugszinsen ist nicht entstanden.

Letzteres ergibt sich daraus, dass die in nicht unbeachtlicher Höhe vereinbarte unbare Entnahme sukzessive innerhalb von 14 Monaten ab Abschluss des Einbringungsvertrages getilgt wurde und die Bw. im Berufungsverfahren erklärte, dass die Entstehung eines Zinsenanspruches verhindert worden sei.

Im Übrigen wird auf die unbestrittene Aktenlage verwiesen.

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.

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 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.

Die Sacheinlage für die Übernahme der Kapitalerhöhung durch den bisherigen Gesellschafter der Bw. – einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung – ist eine Gesellschafterleistung, welche auf Grund des § 7 Abs. 1 Z 2 KVG vom Wert der Leistung der Gesellschaftsteuer unterliegt.

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, 6Ob196/03x).

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).

Im gegebenen Fall liegt somit eine „gemischte Sacheinlage“ vor. Der Wert der Sacheinlage wird nicht ausschließlich mit Stammeinlageverpflichtung verrechnet, sondern der Sacheinleger erhält teilweise eine Vergütung. (siehe *vanHusen/Krejci* in *Straube (Hrsg)*, GmbHG § 6 Rz 185 und 206; *Heidinger* in *Jabornegg/Strasser*, AktG II⁴ § 20 Rz 6).

Ob es sich bei der gemischten Sacheinlage, insoweit eine unbaren Entnahme erfolgt, um einen Kaufvertrag handelt und daneben ein Sacheinlagevertrag (Gewährung einer Sacheinlage gegen Gesellschaftsanteile) vorliegt (siehe *Gruber*, Unbare Entnahmen und verdeckte Sacheinlagen, GesRZ 2004, 315) oder von einem Kauf- oder Tauschvertrag mit Einbringung einer Sachgesamtheit auszugehen ist, kann dahingestellt bleiben.

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 zB 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.

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) 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*³, § 1063 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*³, § 904 ABGB Rz 2 und 4).

Sogleich kann der Gläubiger die Leistung mittels Mahnung (§ 1417) 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).

Erfüllung nach Möglichkeit und Tunlichkeit bedeuten zB die Wendungen (Besserungsklausel): wenn ich wieder zu Vermögen, zu Geld komme, in bessere Verhältnisse gelange, es mir konveniert, ausgeht, nur nach Maßgabe der Liquidität etc. (*Reischauer* aaO. § 904 ABGB Rz 10).

Bei der unbaren Entnahme handelt es sich nicht um einen Gegenstand, der zur Nutzung überlassen werden kann, sondern wie bereits ausgeführt, 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.

Die zivil- und gesellschaftsrechtliche Problematik besteht im Zusammenhang mit unbaren Entnahmen darin, dass hier erst aus Anlass der Einbringung des Einzelunternehmens eine Verbindlichkeit der übernehmenden Kapitalgesellschaft gegenüber ihrem einbringenden Gesellschafter begründet wird, mag sie auch steuerrechtlich auf einen früheren Zeitpunkt (den Einbringungsstichtag) rückbezogen werden. Es wird also nicht eine bereits bestehende betriebliche Verbindlichkeit des Einbringenden von der Gesellschaft übernommen, sondern vielmehr dem Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft eine Forderung eingeräumt, die vor der Einbringung nicht bestand. Dieser Vorgang unterscheidet sich in der Tat kaum von einem Kaufvertrag, mit dem der Gesellschafter sein Unternehmen auf die Gesellschaft überträgt und dafür eine Kaufpreisforderung erhält (mag diese auch niedriger sein als der Wert des Unternehmens). Die unbaren Entnahmen stellen daher nicht bloß ein Instrument zur Schmälerung des Einbringungsvermögens dar (*Pilgerstorfer*, Betriebseinbringungen mit "unbaren Entnahmen" - ein Problem der verdeckten Sacheinlage, wbl 2004, 353).

Die unbare Entnahme wird ohne Anrechnung auf die Stammeinlage dem Gesellschafter gewährt, sodass sie als Sachübernahme mit besonders eingeräumter Begünstigung zu behandeln ist. Sie kann aber auch im Zusammenhang mit einer Sacheinlagengewährung anlässlich der Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung zwischen der Gesellschaft und dem begünstigten Gesellschafter vereinbart werden. In diesem Fall werden die

Vermögensgegenstände nur teilweise dem Gesellschafter auf die Stammeinlage angerechnet, sodass sie teilweise auch auf andere Weise vergütet werden. Es werden beispielsweise Barzahlungen an den Gesellschafter vereinbart. Diese schmälern aber den Differenzbetrag der Stammeinlage auf das buchmäßige Eigenkapital gem § 224 Abs 3 A UGB laut Unternehmensbilanz und damit den Ausgabebetrag als Aufgeld gem § 229 Abs 2 Z 1 UGB, indem vom höheren Ausgabebetrag vorweg die unbare Entnahme als Gesellschafterforderung abgezogen wird, sodass das buchmäßige Eigenkapital mit unternehmensrechtlichen Buchwerten mit dem um die unbare Entnahme gem § 16 Abs 5 UmgrStG verminderten Betrag angesetzt wird (*Bruckbauer*, Sacheinlage, Sachübernahme und unbare Entnahme als Vergütung - Festsetzung in der Satzung bei Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaft, NZ 2007/60).

Maßgeblich ist hier der nach bewertungsrechtlichen Regeln (§§ 2 bis 17 BewG) unter Berücksichtigung der Höhe und Fälligkeit zu ermittelnde Wert der unbaren Entnahme, der in dieser Höhe den Wert der Sacheinlage verkürzt.

Für einen gesellschaftsteuerbaren Vorgang neben der durch die unbaren Entnahmen verkürzten Sacheinlage ist, solange die vereinbarte Fälligkeit eingehalten wird oder der einbringende Gesellschafter in der Folge nicht auf die Inanspruchnahme von Verzugszinsen verzichtet, grundsätzlich kein Raum, ausgenommen es wären mit der Vereinbarung über die unbaren Entnahmen Genussrechte oder Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren, begründet worden.

Diese wären aber ebensowenig wie die Sacheinlage selbst Sache des angefochtenen Bescheides.

Im Übrigen ist zu bemerken, dass lt. Aktenlage seitens des FAG für die Sacheinlage und die dafür gewährte Gegenleistung nach § 19 UmgrStG die Befreiung nach § 22 Abs. 4 UmgrStG zuerkannt wurde. Dem entsprechend erfolgte keine von der Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer abweichende Festsetzung.

Der Vollständigkeit halber wird zur Rückwirkung darauf hingewiesen, dass die Bestimmungen des Umgründungssteuergesetz, die eine auf den Einbringungsstichtag rückbezogene Veränderung des Einbringungsvermögens und das nachträgliche Einstellen einer unbaren Entnahme ermöglichen, grundsätzlich nur steuerrechtliche – vornehmlich ertragssteuerrechtliche Regelungen sind und daher zivil- und gesellschaftsrechtlich unerheblich sind (siehe *Gruber*, Verdeckte Sacheinlagen, RdW 2004, 390;).

Besondere Bedeutung kommt der durch § 13 Abs 1 eröffneten Möglichkeit zu, als Einbringungsstichtag einen vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages liegenden Tag festzulegen. Dadurch wird die Grundlage für den - in der Praxis dominierenden - Fall der

rückbezogenen Einbringung geschaffen. Aus ertragsteuerlicher Sicht hat es der Einbringende dadurch in der Hand, über die Zurechnung von bereits erwirtschafteten Einkünften im Rahmen des nach § 13 offenstehenden Gestaltungsspielraumes zu entscheiden. Im Bereich der Verkehrsteuern sowie im Zivilrecht fehlt es demgegenüber an einer vergleichbaren Rückwirkungsfiktion (Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Band B, Rz. 4 und Rz 19 zu § 13 UmgrStG; *Kapfer*, Keine Rückwirkung für Gebühren und Verkehrsteuern im Umgründungssteuerrecht, WT 1994, 4).

Da hier davon auszugehen ist, dass die im Einbringungsvertrag vereinbarte unbare Entnahme in der Höhe von € 9.500.000,00 sowie die nach Möglichkeit und Tunlichkeit dafür bestimmte Fälligkeit dem Parteienwillen entspricht, und eine höhere oder niedrigere unbare Entnahme so wie eine geänderte Fälligkeit lediglich einen Einfluß auf die durch den Wert der Sacheinlage bestimmte Gesellschafterleistung hätte, ist es unbeachtlich, dass die Bw. in der Berufung angeführt hat, dass anstelle einer zusätzlichen Verzinsung ein Abschlag [und nicht ein Kreditzuschlag] erfolgte.

Im Übrigen ist zu bemerken, dass die 75%-Marke des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG keine gesetzliche Möglichkeit zur unbaren Entnahme bis 75% des Verkehrswertes begründet, sondern lediglich steuerrechtlich von Bedeutung ist (siehe OGH 23.1.2003, 6 Ob 81/02h). Die unbare Entnahme obliegt der Parteienvereinbarung nach Maßgabe der handels- und gesellschaftsrechtlichen Vorgaben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. März 2011