



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADR, vertreten durch Writzmann & Partner GmbH, 1120 Wien, Schönbrunner Str. 188, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. August 2007 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr***, StNr*** entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Erklärung über die Errichtung der BW/Vereinbarung einer unbaren Entnahme

Am 24. Juni 2005 gab Herr X eine Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft unter der Firma BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) zur Fortführung seines nichtprotokollierten Einzelunternehmens ab. Das Stammkapital der Bw. in Höhe von € 35.000,00 wurde zur Gänze von Herrn X übernommen und wurde hierauf als Sacheinlage das nichtprotokollierte Einzelunternehmen unter Inanspruchnahme von Art. III UmgrStG in die Bw. zum Stichtag 30.9.2004 eingebbracht.

Unter Punkt IV der Erklärung wurde darauf hingewiesen, dass durch Einstellung in die Einbringungsbilanz eine unbare Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von € 1.400.000,00 vorgenommen wird und dass für diese Verbindlichkeit die Tilgung und laufende Verzinsung in einer gesonderten Vereinbarung festgehalten wird.

2. Verfahren vor dem Finanzamt

2.1. Vorhalteverfahren

Mit Vorbehalsbeantwortung vom 29. Juni 2007 teilte der steuerliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt mit, dass Herr X endfällig die unbare Entnahme von € 1.400.000,00 zum 30.09.2011 erhalte. Die GmbH könne vorher Tilgungen nach Maßgabe der entsprechenden Erträge/Gewinne vornehmen. Tilgungen dürften ausschließlich aus Gewinnen der GmbH vorgenommen werden. Das deswegen, da aufgrund des Unternehmensbewertungsgutachten der GUTACHTER-KEG vom 23.05.2005 ein Unternehmenswert von € 2.200.000,00 ermittelt worden sei. Dies unter Zugrundelegung eines Abzinsungsfaktors von 5,25%.

Unter Berücksichtigung der 75% hätte Herr X maximal € 1.650.000,00 unbare Entnahmen tätigen können. Tatsächlich seien € 1.400.000,00 genommen worden. Ursprünglich habe Herr X lediglich eine unbare Entnahme von € 990.000,00 vorgehabt, d.s. 45% des Unternehmenswertes von € 2.200.000,00. Um das volle wirtschaftliche Äquivalent inklusive Verzinsung abzugelten, seien € 1.400.000,00 als unbare Entnahme eingestellt worden und seien somit die Zinsen als wirtschaftliches Äquivalent in die unbare Entnahme miteingepreist und zusätzlich in die unbare Entnahme aufgenommen worden. Das heißt, die unbare ursprünglich geplante Entnahme sei mit dem wirtschaftlichen Zinsäquivalent erhöht worden und mit insgesamt € 1.400.000,00 eingestellt worden. Deswegen sei im Gedächtnisprotokoll "keine weitere Verzinsung vereinbart" enthalten, da laut wirtschaftlichem Hintergrund die Verzinsung schon in die gesamte unbare Entnahme miteingerechnet worden sei. Die gesamten eingepreisten Zinsen betrage die Differenz zwischen € 990.000,00 und € 1.400.000,00. Das heiße, der Betrag von € 410.000,00 umfasse die Zinsen und Zinseszinsen mit dem Faktor von 5,5%, die insgesamt in der unbaren Entnahme schon erfasst seien bis zur Fälligkeit 30.09.2011. Da unserer Meinung nach diesbezüglich kein steuerbarer Vorgang vorliege, werde beantragt keine Vorschreibung der Kapitalverkehrsteuer vorzunehmen. Diesbezüglich werde auch auf den Kommentar von Dorazil verwiesen.

Der Vorbehalsbeantwortung angeschlossen war ein nicht unterschriebenes Gedächtnisprotokoll mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"Mit heutigem Tag wurde eine unbare Entnahme gem. § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in die Einbringungsbilanz der Firma X bezüglich der Übertragung des Betriebes an die BW in Höhe von € 1.40.000,00 eingestellt.

Gemäß Unternehmensbewertungsgutachten der GUTACHTER-KEG war der Wert des Unternehmens zum Zeitpunkt Stichtag 30.09.2004 € 2.200.000,00. Im Rahmen der unbaren Entnahme wird keine Verzinsung vereinbart.

Die unbare Entnahme ist ausschließlich aus späteren Gewinnen der BW endfällig zum 30.09.2011 zu tilgen. Es steht der BW frei, schon vorher Tilgungen vorzunehmen."

2.2. Gesellschaftsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 16. August 2007 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. für den Rechtsvorgang "Unbare Entnahme laut Erklärung GZ: *** des öffentlichen Notars Notar vom 24. Juni 2005" Gesellschaftsteuer in Höhe von € 1.482,25 (1 % vom Wert der Leistung von € 148.225,00) fest.

Zur Begründung und der genauen Berechnung verwies das Finanzamt auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. den Prüfbericht, welche insoweit einen integrierenden Bestandteil dieses Bescheides bilden. Die Vorschreibung erfolge aus Gründen der Gleichmäßigkeit und Rechtsrichtigkeit der Besteuerung. Der Wert der Zinsersparnis für den Zeitraum 02.07.2005 bis 31.05.2007 hinsichtlich der unbaren Entnahme in Höhe von € 1.400.000,-- unterliege gem. § 2 Z 4c KVG der GesSt. Die Einpreisung der Zinsen laut Vorhaltsbeantwortung vom 29.06.2007 des steuerlichen Vertreters ändere nichts an der GesSt-Pflicht.

Die im Bescheid erwähnte Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. August 2007 enthält unter TZ 4.2 lfd. Nr. 13 folgende Ausführungen:

"Die unbare Entnahme ist echtes Fremdkapital (siehe UmgrStRL 2002, RZ 912) und durch die Nichtverrechnung von Zinsen wird der Tatbestand des § 2 Z 4c KVG verwirklicht. Bemessungsgrundlage ist der Wert der Zinsen (jener fiktive Zinsgewinn aus der Sicht des Gesellschafters!), den der Gesellschafter bei anderweitiger Geldanlage hätte erzielen können.

Wird kein Wert erklärt bzw. bekannt gegeben, ist der Zinsgewinn gem. § 17 BewG mit 5,5% per anno anzunehmen (siehe u.a.: UFS RV/0660-I/02-RS1).

Der Wert der Zinsersparnis für den Zeitraum 02.07.2005 bis 31.05.207 hinsichtlich der unbaren Entnahme in Höhe von € 1.400.000,00 unterliegt gemäß § 2 Z 4c KVG der GesSt. Die Einpreisung der Zinsen laut Vohhaltsbeantwortung vom 29.06.2007 des steuerlichen Vertreters ändert nichts an der GesSt-Pflicht."

In der Beilage VIII zur Niederschrift findet sich folgende Berechnung der Gesellschaftsteuer:

"Unbare Entnahme in Höhe von 1.400.000,00 €

Eintragung der GmbH im Firmenbuch am 2.7.2005

2005	03.07.2005-31.12.2005=	182	Tage	
	<u>1.4000.000,00x5,5x182</u>			= 38.927,78
	<u>360</u>			
2006	1.400.000,00x5,5%:	365	Tage	= 77.000,00
2007	01.01.2007-31.05.2007=	151	Tage	
	<u>1.4000.000,00x5,5x151</u>			= 32.297,22
	<u>360</u>			

Leistung des Zeitraumes 03.07.2005-31.05.2007: 148.225,00

Gem. § 2 Z4cKVG: 148.225,00 davon 1% = 1.482,25 GesSt"

2.3. Berufung

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde nochmals betont, dass in der Berechnung der unbaren Entnahme die Zinsen miteingepreist worden seien. Da schon in der Darlehenszäh lung die Zinsen mit eingerechnet worden seien und somit zum gesamten Rückzahlungsbetrag aufgeschlagen worden seien und im Rahmen der unbaren Entnahme berücksichtigt worden seine, handle es sich von vorneherein nicht um ein zinsenloses Darlehen, sondern ein verzinsliches Darlehen und dieses unterliege nicht der Gesellschaftsteuer gem. § 2 Zi. 4c KVG wie auch der Kommentar Dorazil RZ 12 insbes. 12.1 einräume.

Das heißt unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Umgründungssteuerrechtes § 16 Abs. 5 Zi. 2 UmgrStG wurde im Rahmen der unbaren Entnahme schon wirtschaftlich sowohl die Entnahme inkl. der Verzinsung mit einbezogen, woraus eben der Gesamtbetrag von € 1.400.000,00 resultiere. Umgründungssteuerrechtlich werde dies aufgrund der Normen und Spezifikationen des besonderen Umgründungssteuerechtes als insgesamt unbare Entnahme zum Zeitpunkt der Übertragung des Betriebes in der Einbringungsbilanz dargestellt. Das zur Unterfertigung des Gesellschaftsvertrages mangels Rückwirkung im Kapitalverkehrsteuergesetz.

Da hier die Spezialnormen des Umgründungssteuerrechtes vorgehen, müsse auch die Bestimmung des § 2 Zi. 4c KVG unter diesem Gesichtspunkt interpretiert werden und unterliege daher der Vorgang unseres Erachtens nach nicht der Gesellschaftsteuerpflicht da Zinsenlosigkeit de facto nicht vorliege.

Daher werde die Aufhebung der bescheidmäßigen Festsetzung der Gesellschaftsteuer beantragt. Sollte die Angelegenheit nicht im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung, sondern sofort an den Senat des UFS vorgelegt werden, werde eine mündliche Berufungsverhandlung gem. § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO beantragt.

2.4. Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

"In der Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft v. 24.6.2005 wird unter Punkt IV Stammkapital, Stammeinlagen die Einstellung einer unbaren Entnahme v. € 1.400.000.- in die Einbringungsbilanz festgehalten. Dieser Betrag wird in dieser Urkunde weiters auch als Verbindlichkeit bezeichnet. Die Tilgung und Verzinsung soll in einer gesonderten Vereinbarung abgeschlossen werden."

Der Ansatz einer Passivpost für vorbehaltene Entnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG hat eine bindende Wirkung. Die Passivpost löst sich im Gegensatz zu jener für tatsächliche Entnahmen nicht auf, sondern wandelt sich bei der übernehmenden Körperschaft in eine Verrechnungsschuld gegenüber dem Einbringenden um. Diese Verrechnungsschuld gehört zum Fremdkapital. Auf Verlangen wurde ein nichtunterfertigtes Gedächtnisprotokoll vorgelegt, wo festgehalten wurde, dass im Rahmen der unbaren Entnahme v. € 1.400.000,- keine Verzinsung vereinbart wird. Die Nichtverrechnung von Zinsen stellt einen gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestand gem. § 4 Z 4 c KVG dar. Mit der "EINPREISUNG" von Zinsen in den Betrag von € 1.400.000,- kann die Bw nichts für sich gewinnen, da laut Einbringungsbilanz die Verrechnungsschuld in dieser Höhe ausgewiesen wurde und dieses Fremdkapital somit nicht verzinst wird."

2.5. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend ausgeführt, dass die direkte Hineinnahme der unbaren Entnahme mit der EINPREISUNG der Zinsen bis zum Ende der Laufzeit (30.09.2011) unter § 22 UmgrStG falle, da schon der Gesamtbetrag inklusive der allfälligen Verzinsung in der unbaren Entnahme ausgewiesen worden sei. Das deswegen, da der eingebrachte Betrieb zum Zeitpunkt der Einbringung schon länger als zwei Jahre bestanden habe. Insoweit müsse die Bestimmung des § 2 UmgrStG als Bestimmung lex spezialis den allgemeinen Bestimmungen des KVG vorgehen. Da die unbare Entnahme unmittelbar aus dem Einbringungsvertrag mit allen Konsequenzen resultiere, sei diese Maßnahme unter die Befreiungsbestimmungen zu subsumieren. Es werde daher weiterhin beantragt der Berufung vom 11.9.2007 Folge zu geben.

3. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

3.1. Schriftsatz der Bw. vom 22.6.2011

In einem beim Unabhängigen Finanzsenat eingebrachten Schriftsatz vom 22. Juni 2011 wies die Bw. auf die stattgebende Berufungsentscheidung des UFS vom 22.03.2011, RV/2013-W/06 hin, in der klar und deutlich festgehalten worden sei, dass insoweit vom Einbringer im Rahmen eines Sacheinlagevertrages eine unbare Entnahme ausbedungen werde, es sich defacto um einen Kreditkauf gem. § 1063 ABGB handle, zumindest um einen Vorgang der diesem vergleichbar sei, zumal mit der Vereinbarung der unbaren Entnahme ein Zahlungsziel vereinbart worden sei.

Da die Sacheinlage gegen unbare Entnahme mit dem Kreditkauf vergleichbar sei, sei möglich, dass im Kaufpreis ein Kreditzuschlag und somit Zinsen eingepreist seien. Die unbare Entnahme obliege der Parteienvereinbarung nach Maßgabe der handels- (unternehmens-) und gesellschaftsrechtlichen Vorgaben. Bei der unbaren Entnahme handle es sich nicht um einen Gegenstand der zur Nutzung überlassen werden könne, sondern wie bereits ausgeführt, um

eine von den Parteien vereinbarte Gegenleitung für die Sacheinlage, welche dem Wert der Gesellschafterleistung je nach vereinbarter Höhe und Zahlungsziel entspreche.

Aufgrund dessen, sei die für die Bw. im Erstbescheid verhängte Gesellschaftsteuer zu stornieren und der Berufung zum Erfolg zu verhelfen, insbesondere da die oben zitierte Entscheidung des UFS nicht beim VwGH mittels Amtsbeschwerde angefochten worden sei. Die Entscheidung des Finanzsenates sei vom Senat 21 der Außenstelle Wien, der auch im gegenständlichen Fall zuständig sei, bearbeitet worden.

Um die Angelegenheit rascher und somit verwaltungsökonomischer abwickeln zu können, stimme die Bw. einer zweiten Berufungsvorentscheidung zu.

3.2. Vorhalt ans Finanzamt

Im Hinblick auf die Anregung der Bw. auf Erlassung einer 2. Berufungsvorentscheidung übermittelte der Unabhängige Finanzsenat eine Kopie des Schriftsatzes der Bw. vom 22. Juni 2011 samt Bemessungsakt dem Finanzamt. Dabei wurde noch darauf hingewiesen, dass auch noch eine weitere Entscheidung des UFS zu dieser Thematik ergangen sei (vgl. UFS 4.4.2011, RV/2395-W/07). Für die Übermittlung einer Ausfertigung der 2. Berufungsvorentscheidung samt einer Kopie des Zustellnachweises bzw. Wiedervorlage des Bemessungsaktes und allfällige Abgabe einer Stellungnahme wurde dem Finanzamt eine Frist bis zum 31. August 2011 eingeräumt.

3.3. Stellungnahme des Finanzamtes

Nach telefonischer Fristerstreckung gab das Finanzamt am 27. Jänner 2012 eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat ab:

"Der unabhängige Finanzsenat hat in seiner Berufungsentscheidung v. 8.7.2009, RV/004-I/08, die Gesellschaftsteuerpflicht gem. § 2 Z. 4 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 Erlasse Bundessteuertagung GV Ergebnisse 2006 Pkt. 3.11, und die 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 mit dem StruktVG kennt das Handelsrecht keine Legaldefinition des Begriffs der Einbringung. Auch im Bereich des Handelsrechts 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/Wiesinger/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 Umfanges 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 unbaren (vorbehaltene) Entnahmen sind möglich. Bare Entnahmen werden tatsächlich entnommen. Dadurch verringert sich auch zivilrechtlich das einzubringende Vermögen. Bei unbaren Entnahmen hingegen liegt gar keine Entnahmen vor, sondern wird die Einstellung einer wie bei einer tatsächlichen Entnahmen erfolgenden das Einbringungskapital schmälernde Verbindlichkeit gegen den Einbringenden in der Einbringungsbilanz gestattet (Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art III Einbringung - Steuerrecht, § 16 Punkt 3.1 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 Entnahme 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) betrachtet 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 Entnahmen nach dem UmgrStG ist der OGH gefolgt; nach Ansicht des OGH ist die nach der 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 tatbestandvoraussetzend nennt.

Der Gesellschaftsteueratbestand 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. So wird in der Vorbehaltungsbeantwortung vom 29.3.2006 ausgeführt, dass unbare Entnahmen nicht tatsächlich entnommen werden. 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 vorbehalteten 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 Einbringungstichtag kommen (Wolf SWK 20-21/203 S 509).

Ein Entgelt liegt für die Überlassung mangels vereinbarter Zinsen nicht vor. Der grundsätzliche Zinsenanspruch ergibt sich aus § 354 HGB: In der Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft v. 24.6.2005 wird die laufende Verzinsung einer gesonderten Vereinbarung vorbehalten. Hierzu gibt es ein Gedächtnisprotokoll.

Das Finanzamt ersucht diese Aspekte bei der Entscheidung über die Berufung zu berücksichtigen.

3.4. Ermittlungen seitens des Unabhängigen Finanzsenates

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den Bemessungsakt des Finanzamtes zu ErfNr*** und durch Firmenbuchabfragen zu FN*** (samt Einsicht in die elektronische Urkundensammlung).

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Alleingesellschafter der mit Erklärung vom 24. Juni 2005 gegründeten BW (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.) ist Herr X. Das Stammkapital der Bw. in Höhe von € 35.000,00 wurde zur Gänze von Herrn X übernommen und wurde hierauf als Sacheinlage das nichtprotokolierte Einzelunternehmen unter Inanspruchnahme von Art. III UmgrStG in die Bw. zum Stichtag 30. September 2004 eingebracht.

Vor Gründung der Bw. wurde von der GUTACHTER-KEG ein Gutachten über den Verkehrswert des eingebrachten Vermögens erstellt. Auf Grundlage des Gutachtens vom 23. Mai 2005, in dem ein Unternehmenswert von € 2.200.000,00 ermittelt worden war, wurde eine maximale

unbare Entnahme iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von € 1.650.000,00 errechnet. Herr X wollte von der gesetzlichen Möglichkeit, eine unbare Entnahme bis 75% des Verkehrswertes vorzunehmen, nicht im vollem Umfang Gebrauch machen. Zunächst hatte Herr X vor, eine unbare Entnahme in Höhe von € 990.000,00 (d.s. 45% des Unternehmenswertes von € 2.200.000,00) zu tätigen. Als Auszahlungstermin für diesen Betrag wurde der 30. September 2011 festgelegt. Als wirtschaftliches Äquivalent für Zinsen wurde unter Berücksichtigung eines Zinssatzes von 5,5% und Zinseszinsen ein Betrag von € 410.000,00 miteingepreist und die Entnahmeverbindlichkeit im Einbringungsvertrag mit einem Betrag von insgesamt € 1.400.000,00 festgelegt. Aus diesem Grund wurde im Gedenkprotokoll festgehalten, dass im Rahmen der unbaren Entnahme keine Verzinsung vereinbart wird.

Für den Zeitraum 3. Juli 2005 bis 31. Mai 2007 hat Herr X der Bw. für die offene Forderung aus der "unbaren Entnahme" in Höhe von € 1.400.000,00 auf Grund der bei Errichtung der Gesellschaft getroffenen Vereinbarung keine gesonderten Zinsen in Rechnung gestellt.

Beweiswürdigung

Diese Feststellungen gründen sich auf das Vorbringen der Bw. und den damit im Einklang stehenden eingesehenen Unterlagen. Vom "Miteinpreisen" der Zinsen bei Festlegen der Höhe der unbaren Entnahme in der Einbringungsbilanz ist auch das Finanzamt bei seiner rechtlichen Beurteilung ausgegangen und besteht kein Anlass für den Unabhängigen Finanzsenat, dieses insbesonders entscheidungswesentliche Sachverhaltselement in Frage zu stellen.

rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 2 Z. 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Weiters unterliegen nach § 2 Z. 2 KVG Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele weitere Einzahlungen, Nachschüsse) der Gesellschaftsteuer.

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

- Zuschüsse,
- Verzicht auf Forderungen,
- 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 1 lit. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Bei Leistungen nach § 2 Z 2 bis 4 stellt der Wert der Leistung die Bemessungsgrundlage für die Steuerberechnung dar (§ 7 Abs. 1 Z 2 KVG).

Da im KVG keine spezielle Bestimmung hinsichtlich des Entstehens der Steuerschuld enthalten ist, gilt die Bestimmung des § 4 Abs. 1 BAO. Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld richtet sich daher danach, ob der Tatbestand, der im Gesetz als steuerpflichtig beschrieben wird, zur Gänze verwirklicht ist oder nicht (vgl. Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuerkurzkommentar, § 2 RZ 125 ff; Dorazil, KVG, 21).

Bei einer Neugründung einer Kapitalgesellschaft entsteht die Gesellschaftsteuerschuld mit dem Erwerb der Gesellschaftsrechte; diese ist mit der Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch erfolgt (siehe VwGH 28. Juni 2007, 2006/16/0020).

Der Zeitpunkt, an dem die Gesellschaftsteuersteuerschuld - grundsätzlich - entsteht, ist auch für die Beurteilung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von Bedeutung. (vgl. VwGH 30.4.2003, 2002/16/0271). Ein einheitlicher Vorgang kann nicht in einen von der Gesellschaftsteuer befreiten und in einen nicht befreiten Teil aufgespalten werden (vgl. UFSW 17.03.2004, RV/3537-W/02).

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 (in Folgenden kurz RL 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 (kurz RL 2008/7/EG) unmittelbar anzuwenden.

Die Kapitalansammlungsrichtlinie einschließlich der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH sind bei der Auslegung des KVG zu beachten (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz Kurzkommentar², Pkt. I.1. zu § 2).

Die richtlinienkonforme Interpretation umfasst das gesamte nationale Recht. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, alle Bereiche des nationalen Rechts, die auf EG-Richtlinien (wenn auch nur teilweise) basieren, richtlinienkonform auszulegen.

Lässt die staatliche Umsetzung mehrere Interpretationen zu, so ist jene zu wählen, die den Vorgaben der Richtlinie entspricht; gleichzeitig sind diejenigen Interpretationen zu verwerfen, die gegen die Richtlinie verstößen würden (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

Unstrittig ist, dass die Einbringung von Vermögen durch einen Gesellschafter in eine GmbH grundsätzlich der Gesellschaftsteuer unterliegt. Erfolgt die Einbringung - so wie hier - gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte, liegt ein Tatbestand nach § 2 Z. 1 KVG vor und ist die Gesellschaftsteuer (falls keine Befreiung zusteht) gemäß § 7 Z. 1 KVG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Übernimmt die Kapitalgesellschaft im Zuge der Einbringung nicht bloß positive Vermögenswerte vom Gesellschafter, sondern auch Lasten, so bemisst sich der "Wert der Gegenleistung" aus dem Saldo der positiven Vermögenswerte abzüglich des Wertes der übernommenen Lasten.

Die Berücksichtigung von Lasten ist insbesonders auf Grund der Bestimmungen der Kapitalansammlungsrichtlinie geboten. Nach Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der RL 69/335/EWG (entspricht Artikel 11 Absatz 1 der RL 2008/7/EG) wird die Gesellschaftsteuer bei Gründung einer Kapitalgesellschaft vom tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus der Einlage erwachsen, erhoben.

Bei Gründung der Bw. hat der einzige Gesellschafter eine Sacheinlage durch Einbringung aller bisher seinem Einzelunternehmen gewidmeten Vermögenswerte unter Einstellung einer sog. "unbare Entnahme" iSd § 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG in Höhe von € 1.400.000,00 in der Einbringungsbilanz geleistet.

§ 16 Abs. 5 UmgrStG in der hier maßgeblichen Fassung BGBI. I Nr. 180/2004 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 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.

3. Bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorhandene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Verbindlichkeiten können zurückbehalten werden. Das Zurückbehalten gilt durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigte Entnahme beziehungsweise Einlage, sofern der Vorgang nicht unter Z 4 fällt.

4. Wirtschaftsgüter können im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigten. Für Einbringende unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Körperschaften gilt weiters:

- Wirtschaftsgüter können auch dann zurückbehalten werden, wenn ein Betrieb nicht verbleibt.

Z 2 kann bei handelsrechtlicher Zulässigkeit des Ausweises der Passivpost sinngemäß angewendet werden.

5. Gewinnausschüttungen einbringender Körperschaften, Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und die Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 in dem in Z 1 genannten Zeitraum können auf das einzubringende Vermögen bezogen werden."

§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG stellt eine Eigenkapitalentziehungsmöglichkeit besonderer Art dar. Vielfach beschränkt sich der Zweck von Umgürndungen 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, 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).

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, vom Gesellschafter an die Gesellschaft eine Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem einbringenden Gesellschafter begründet (hier in Höhe von € 1.400.000,00). 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 – hier bis zum 30.9.2011). 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 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.

Da das Kapitalverkehrsteuergesetz in seinem Teil I (Gesellschaftsteuer) keine speziellen Regelungen über die Bewertung von Leistungen und Lasten enthält, sind im Anwendungsbereich der Gesellschaftsteuer die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes anzuwenden.

Gemäß § 14 Abs. 1 BewG 1955 sind Kapitalforderungen, die nicht in § 13 bezeichnet sind, und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Eine auf Geld gerichtete Forderung stellt grundsätzlich eine Kapitalforderung iSd § 14 BewG dar (vgl. VwGH 5.4.1984, 83/15/0117). Als „besondere Umstände“ sind solche anzusehen, die vom Normalfall — gemessen an den im Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden

Konditionen — erheblich abweichen (VwGH 23.4.1974, 1093/73). Solche besondere Umstände liegen ua vor, wenn eine Forderung besonders hoch oder besonders niedrig verzinst wird (VwGH 24.4.1997, 93/15/0066).

Der Gesellschafter hat auf Grund des Einbringungsvertrages eine Forderung mit einem Nennwert von € 1.400.000,00 gegenüber der Bw. erworben. Da trotz Fälligkeit der Forderung erst mehr als 6 Jahre nach dem Bewertungsstichtag (Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mit Eintragung der Bw. im Firmenbuch am 2.7.2005) keine gesonderte Verrechnung von Zinsen für den Zeitraum bis zur Fälligkeit vereinbart wurde, liegen hier "besondere Umstände" vor und ist die aus der Entnahmeverbindlichkeit resultierende Belastung für die Bw. daher mit einem niedrigeren Wert als dem Nennbetrag anzusetzen (Anm: Bei Anwendung des vom BMF auf seiner Homepage zur Verfügung gestellten Berechnungsprogramm ergibt für eine unverzinsten Forderung mit einem Nennbetrag von € 1.400.000,00 zum Bewertungsstichtag 2.7.2005 ein abgezinster Betrag von € 1.015.344,17, zum Einbringungsstichtag 30.9.2004 von € 962.411,53). Auf Grund des geringeren Wertes der Last ist im Ergebnis die Bemessung der Gesellschaftsteuer für den Einbringungsvorgang (soferne 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 bis zum Fälligkeitszeitpunkt.

Nach der Judikatur des EuGH darf auf denselben Vorgang darf nur einmal Gesellschaftsteuer erhoben werden. Dabei ist zu unterscheiden, was der Vorgang ist und was als bloße Auswirkung dieses Vorganges anzusehen ist (vgl. EuGH 12.1.2006, Rs C-494/03 "Senior Engeneering Investments BV").

Sowohl nach innerstaatlichem Recht (siehe die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Z. 4 KVG) als auch nach der Bestimmung des Art 4 Abs. 2 Buchstabe b) der Richtlinie 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h) der RL 2008/7/EG), liegt ein gesellschaftsteuerbarer Vorgang nur dann vor, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Nach der Rechtsprechung des EuGH besteht das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang, bei dem Kapital angesammelt wird, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, darin, dass durch den Vorgang das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird.

Zum Hinweis des Finanzamtes auf die Bestimmung des § 354 HBG (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 (I4) § 354 Rz 2 unter Hinweis auf OGH wbl 1993, 192; Schlegelberger/Hefermehl § 354 Rz 2; K. Schmidt, in MünchK HGB § 354 Rz 2).

Bei der "unbaren Entnahme" ist es wie beim Kreditkauf der Parteienvereinbarung nicht nur vorbehalten, 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 (vgl. dazu UFSW 22.3.2011, RV/2013-W/06).

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). 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. Das "Nichtvereinbaren" einer Verzinsung im Einbringungsvertrag stellt aber nicht umgekehrt eine gesondert steuerpflichtige Leistung des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft dar (vgl. UFSW 4.4.2011, RV/2395-W/07).

Auf Grund der im gegenständlichen Fall bei Abschluss des Sacheinlagevertrages getroffenen Vereinbarungen und der im Vorfeld erfolgten "Miteinpreisung" der Zinsen bei Bestimmung des Nennbetrages der "unbaren Entnahme" verfügt der Gesellschafter – jedenfalls bis zum Fälligkeitszeitpunkt – über keinen (gesonderten) Zinsenanspruch und konnte er folglich auch nicht auf die Geltendmachung von Zinsen verzichten. Die Vereinbarung, trotz hinausgeschobener Fälligkeit der Gegenleitung, keine gesonderten Zinsen in Rechnung zu stellen (im angefochtenen Bescheid für den Zeitraum 3. Juli 2005 bis 31. Mai 2007) verwirklicht keinen eigenständigen Rechtsvorgang und bewirkt keine – vom Einbringungsvorgang abgesonderte – Stärkung des Wirtschaftspotentials der Kapitalgesellschaft. Eine vom Einbringungsvorgang gesondert gesellschaftsteuerpflichtige Leistung läge 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 (vgl. UFSW 22.3.2011, RV/2013-W/06 sowie UFSW

4.4.2011, RV/2395-W/07; zu einem Einbringungsvertrag in dem "vorläufig keine Verzinsung festgelegt" wurde siehe auch UFSI 8.7.2009, RV/0004-I/08).

Es ist daher der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Gesellschaftsteuerbescheid aufzuheben.

Beilage: 1 Stellungnahme des Finanzamtes in Kopie

Wien, am 27. März 2012