



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADR, vertreten durch Siart und Team WirtschaftsprüfungsgmbH, 1160 Wien, Enenkelstr. 26, gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. September 2006 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr\*\*\*, StNr\*\*\* entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Gesellschaftsteuer für das der Bw. von ihren Gesellschaftern unverzinst zur Nutzung überlassene Kapital im Zeitraum 17. Februar 2001 bis 31. Mai 2005 wird mit 1% von einer Bemessungsgrundlage von € 102.700,73, das sind € 1.027,01 festgesetzt.

Das darüber hinausgehende Berufsbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

#### **1. Verfahren vor dem Finanzamt**

##### **1.1 Vorhalteverfahren**

Nach Durchführung einer Firmenbuchabfrage und Einsicht in die Jahresabschlüsse der BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) der Jahre 2002 bis 2004 richtete das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien am 20. September 2005 einen Vorhalt mit

den nachstehend angeführten Fragen an die Bw., der von der steuerlichen Vertreterin der Bw. wie Folgt beantwortet wurde:

1.) Finanzamt: *"Worauf ist die Bildung der nicht gebundenen Kapitalrücklagen in der Höhe von € 251.591,31 zurückzuführen?"*

Bw: *"Die nicht gebundene Kapitalrücklage entstand bei der Umgründung der KG in die BW. Die Umgründung wurde am 28.2.2001 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien angezeigt."*

Finanzamt: Handelt es sich dabei um Gesellschafterzuschüsse? Wenn ja, wann und zu welcher Zahl wurden diese Zuschüsse beim Finanzamt angezeigt?

Bw: *"nein"*

2.) Finanzamt: *"In den Jahresabschlüssen scheinen unter den sonstigen Verbindlichkeiten solche gegenüber Gesellschaftern auf?"*

Bw: *"Bei den Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern handelt es sich um laufende Verrechnungsverbindlichkeiten sowie um Verbindlichkeiten iZm § 16 (5) UmgrStG."*

Finanzamt a) *"Werden diese Verrechnungskonten gegenüber den Gesellschaftern verzinst? Wenn ja, in welcher Höhe?"*

Bw.: *"nein"*

b) Finanzamt: *"Welche Rückzahlungsvereinbarungen wurden hinsichtlich der Rückführung dieser Darlehen geschlossen?"*

BW: *"Es wurde keine Rückzahlungsvereinbarungen getroffen"*

c) Finanzamt: *"Wurde über die Darlehen ein gesonderter Darlehensvertrag errichtet? Wenn ja, so wird um Vorlage einer Kopie des Darlehensvertrages gebeten."*

Bw.: *"Aus den oben genannten Gründen wurde kein Darlehensvertrag abgeschlossen."*

d) Finanzamt: *"Wurde für die Gesellschafterdarlehen bereits die Darlehensgebühr gem. § 33 TP 8 Abs. 4 GebG selbstberechnet und an das FAG Wien abgeführt?"*

Bw.: *"Nein. Es bestand auch keine Grundlage dafür."*

## **1.2. vorläufiger Gesellschaftsteuerbescheid**

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 5. Jänner 2006 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. für die *"unverzinsten Kapitalnutzung für die gegenüber den Gesellschaftern ausgewiesenen Verbindlichkeiten im Zeitraum vom 1.1.2001 bis 31.5.2005"* anhand der Jahresabschlüsse vom 31.5.2002 bis 31.5.2004 Gesellschaftsteuer in Höhe von € 1.449,20 (1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs.1 Z.2 KVG in Verbindung mit § 2 Z.2 bis 4 KVG in Höhe von € 144.920,49) fest. Die Festsetzung erfolgte gemäß § 200 Abs.1 BAO vorläufig.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig."*

*Der Gesellschaft wurde im Zeitraum vom 13.5.2001 bis 31.5.2004 unverzinsliche Gesellschafterdarlehen gewährt. Da die Zinsfreistellung den abgabenrechtlichen Tatbestand des § 2 Z. 4 c KVG erfüllt, unterliegt dies der Gesellschaftsteuer. Der Jahreswert der Nutzung ergibt sich aus dem durchschnittlichen Jahressaldo multipliziert mit dem für die Gesellschafterdarlehen üblichen Zinssatz von 5,5%*

*Berechnung der Gesellschaftsteuer:*

*€ 1.647.094,14 (durchschnittlicher Jahressaldo 5/01-5/02) x 5,5 % = € 45.295,09*

*€ 1.793.839,96 (durchschnittlicher Jahressaldo 5/02-5/03) x 5,5 % = € 49.330,60*

*€ 1.828.901,89 (durchschnittlicher Jahressaldo 5/03-5/04) x 5,5 % = € 50.294,80*

*Der endgültige Bescheid ergeht nach Bekanntgabe der Salden der Gesellschafterverrechnungskonten zum 1.1.2001 und 31.5.2005."*

Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

### **1.3. weiteres Vorhalteverfahren**

Am 22. Juni 2006 richtete das Finanzamt einen Vorhalt mit folgendem Inhalt an die Bw.:

*"Mit Gesellschaftssteuerbescheid vom 5.1.2006 wurde die unverzinsten Kapitalnutzung für einen Zeitraum vom 1.1.2001 bis 31.5.2005 vorläufig erhoben.*

*1) Zwecks endgültiger Bescheiderstellung werden Sie ersucht, den Saldo der Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter zum Zeitpunkt der Gründung bzw. der zeitnahen Einbringung und zum 31.5.2005 bekanntzugeben.*

*2) Weiters wird um Vorlage einer Kopie des Jahresabschlusses zum 31.05.2005 gebeten.*

Dieser Vorhalt wurde von der der steuerlichen Vertreterin der Bw. wie folgt beantwortet:

"- Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter:

unbare Entnahmen lt. Einbringungsbilanz zum 31.5.2000 A. ATS 5.968.162,43

aus KG übernommenes Verrechnungskonto A. ATS 5.271.891,00

Stand per 31.5.2005:

PRIVATSTIFTUNG € 850.910,55 als Verbindlichkeit der Gesellschaft

Darlehen PRIVATSTIFTUNG: € 10.000,00

Mit Abtretungsvertrag vom 4. April 2003 haben die Gesellschafter Frau A. und Herr B. 99% ihrer Anteile an der Bw. an die PRIVATSTIFTUNG abgetreten. Frau A. blieb mit einem Prozent an der Bw. beteiligt.

- Jahresabschluss 2005:

liegt bei

Vorsorglich teilen wir Ihnen unsere Auffassung betreffend Gesellschaftsteuerpflicht von unbaren Entnahmen mit:

*"Es handelt sich nicht um ein Darlehen bzw. Verbindlichkeit, das den Charakter von Eigenkapitalstärkung im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes hat, sondern der Charakter der unbaren Entnahme besteht darin, dass im Einbringungsvorgang eben nicht das ganze Vermögen eingebracht werden soll, sondern ein um die unbaren Entnahmen reduziertes Vermögen.*

*Wird von der Möglichkeit der Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles in eine Kapitalgesellschaft Gebrauch gemacht, kann als weitere Sachverhaltsgestaltung mit Hilfe des Art. III UmgrStG im Zuge einer steuerneutralen Bauchwerteinbringung ein Austausch von Eigenkapital durch fremdkapital vorgenommen werden.*

*Nach § 16 UmgrStG besteht bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen die Möglichkeit, unbare Entnahmen vorzunehmen. Unbare Entnahmen werden nicht tatsächlich entnommen, sondern es wird eine Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem Einbringenden ausgewiesen. Eine Beschränkung für solch unbare Entnahmen besteht gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG, wobei der maximal entnehmbare Betrag wie folgt zu berechnen ist: Der Verkehrswert des Vermögens wird um sämtliche andere Vermögensänderungen (§ 16 Abs 5 Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 UmgrStG) adaptiert. 75% dieses Wertes werden wiederum um sämtliche andere Vermögensänderungen gekürzt. Der verbleibende Betrag ist unbar entnehmbar. In der Einbringungsbilanz ist die unbare Entnahme als Passivpost auszuweisen. Diese in die Einbringungsbilanz aufgenommen Passivpost wandelt sich bei der übernehmenden Körperschaft in eine Verrechnungsschuld gegenüber dem Einbringenden und vice versa beim Einbringenden in eine entsprechende Verrechnungsforderung. Die Verrechnungsschuld gehört zum Fremdkapital der übernehmenden Körperschaft und ist bis zur Tilgung oder einem Forderungsverzicht des Einbringenden weiterzuführen. Eine Auflösung der Verrechnungsschuld hat von der übernehmenden Körperschaft erst zu erfolgen, wenn tatsächlich eine Entnahme getätigt wird.*

*Der mit Hilfe des Art. III UmgrStG vollzogenen Kapitalwechsel führt in der Folge zu einem verminderten gemeinen Wert der zu übertragenen Kapitalgesellschaftsanteile. Diese Verminderung erfolgt einerseits durch die Verbindlichkeit selbst und andererseits durch einen wegen allfällig vereinbarter Zinszahlungen geminderten Ertragswert des Unternehmens. Durch den Kapitalwechsel ist auch eine steuerwirksam zu berücksichtigende Verzinsung der Verrechnungsverbindlichkeit ab dem Einbringungstichtag möglich, wenn in einer vertraglichen Vereinbarung eine rückbezogenen Verzinsung zu fremdüblichen Bedingungen vereinbart wurde.*

*Aus unserer Sicht handelt es sich bei den unbaren Entnahmen um eine bloße Verrechnungspost zum Einbringungstichtag.*

*Es wurde der Gesellschaft aber jedenfalls kein Gegenstand (etwa in Form eines Darlehens) zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung überlassen. Es wurden der Gesellschaft keine Finanzmittel zugeführt, die für die Gesellschaft einen klar definierten Wert in Form eines bestimmten Geldbetrages hätten. Der in der Einbringungsbilanz angesetzte Wert der unbaren Entnahme, der, soweit es noch zu keinem Ausgleich gekommen ist, in den Folgebilanzen der Gesellschaft als Verrechnungsverbindlichkeiten auszuweisen ist, ergibt sich aus den oben dargestellten gesetzlichen Vorschriften. Der in der Einbringungsbilanz und in den Folgebilanzen ausgewiesene Wert der unbaren Entnahmen ist daher in keiner Weise vergleichbar mit einem allfällig in gleicher Höhe auszuweisenden Wert einer Verbindlichkeit, die durch die Hingabe eines (verzinsten) Darlehens durch einen Gesellschafter entstanden ist. Während im Fall des Gesellschafterdarlehens der Gesellschaft finanzielle Mittel in Höhe der ausgewiesenen Verbindlichkeit überlassen wurden, wurde im Fall der unbaren Entnahmen der Gesellschaft überhaupt kein bestimmter Gegenstand überlassen, der mit der entsprechend den gesetzlichen Vorschriften anzusetzenden Passivpost im Zusammenhang stehen würde. Der Gesellschaft wurde ein Betrieb als Ganzes übertragen. Die Rückzahlungsverpflichtung, die*

*bilanztechnisch durch die für die unbaren Entnahmen angesetzte Passivpost (in den Folgenbilanzen: Verrechnungsverbindlichkeit) repräsentiert wird, ist auf Seiten der aufnehmenden Gesellschaft in die Bewertung des übernommenen Betriebes eingeflossen.*

*Für eine Besteuerung mit Gesellschaftsteuer wie bei Gesellschafterdarlehen besteht kein Raum, weil weder auf eine vereinbarte Zinsforderung verzichtet wurde noch ein Gegenstand zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung (wie etwa bei der Gewährung eines zinsfreien Darlehens) überlassen wurde. Im Zusammenhang mit der unbaren Entnahme wurde der Gesellschaft überhaupt kein bestimmter Gegenstand (etwa Finanzmittel) überlassen. Bei den unbaren Entnahmen handelt es sich um eine abstrakte Rückzahlungsverpflichtung, die für die Gesellschaft nach Maßgabe des erwirtschafteten Cash-Flows schlagend wird. Die Tatsache, dass ein bestimmter Sachverhalt (unbare Entnahmen) zu einem ähnlichen Bilanzausweis führt wie ein von seinem inneren Gehalt her ganz anderer Sachverhalt (Gesellschafterdarlehen) darf nicht dazu führen, dass an beide Sachverhalte die gleichen Besteuerungsfolgen geknüpft werden. Im Zusammenhang mit unbaren Entnahmen ist eine Gesellschaftsteuerpflicht nur dann denkbar, wenn die gesetzlich mögliche Verzinsung des angesetzten Passivpostens vereinbart und nachträglich auf eine bereits entstanden Zinsforderung verzichtet wird."*

Dem Schriftsatz angeschlossen war der Jahresabschluss der Bw. zum 31. Mai 2005. Darin wird unter den sonstigen Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr Folgendes ausgewiesen:

Verrechnungskonto PRIVATSTIFTUNG € 850.910,05

Darlehen PRIVATSTIFTUNG € 10.000,00.

#### **1.4. endgültiger Gesellschaftsteuerbescheid**

Am 12. September 2006 erließ das Finanzamt einen endgültigen Bescheid und setzte die Gesellschaftsteuer für die "Unverzinsten Kapitalnutzung für die gegenüber den Gesellschaftern ausgewiesenen Verbindlichkeiten im Zeitraum vom 1.1.2000 bis 31.5.2005" gemäß § 200 Abs.2 BAO endgültig mit € 2.377,78 (1 % vom Wert der Leistung von € 237.778,47) fest. Damit ergab sich eine Nachforderung in Höhe von € 928,58.

Die Begründung lautete wie Folgt:

*"Wie Sie in Ihrem Antwortschreiben vom 11.8.2006 anführen, wurden die unbaren Entnahmen als Passivpost in die Bilanz eingestellt und wurde diese von der übernehmenden Gesellschaft als Verbindlichkeit gegenüber dem Einbringenden (= Gesellschafter) ausgewiesen. In den Folgebilanzen wurde diese Verbindlichkeit mangels Tilgung weitergeführt. Laut Ihren weiteren Ausführungen handelt es sich bei der Verrechnungsschuld um Fremdkapital der übernehmenden Gesellschaft, welche bis zur Tilgung oder einem Forderungsverzicht des Einbringenden weiterzuführen ist. Gerade dieser Umstand erhärtet das Vorliegen eines Gesellschafterkredites. Da die Zinsfreistellung den abgabenrechtlichen Tatbestand des § 2 Z. 4 c KVG erfüllt, unterliegt dies der Gesellschaftsteuer. Der Jahreswert der Nutzung ergibt sich aus dem durchschnittlichen Jahressaldo multipliziert mit dem für die Gesellschafterdarlehen(kredite) üblichen Zinssatz von 5,5%. Für den Zeitraum ab Gründung der Gesellschaft bis 31.05.2005 war nunmehr der endgültige Gesellschaftsteuerbescheid zu erlassen. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:  
Der durchschnittliche Jahressaldo 31.5.2000-31.5.2001 beträgt € 826.627,25.*

*Der durchschnittliche Jahressaldo 31.5.2004-31.5.2005 beträgt € 861.699,71.  
Euro 826.627,25 + € 861.699,71 = € 1.688,326,90 x 5,5% = € 92.857,98 + bisher vorläufig  
gem. Bescheid vom 5.1.2006 € 144.920,49 = € 237.778,47"*

## **2. Berufungsverfahren**

### **2.1 Berufung**

In der gegen den endgültigen Bescheid eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass laut Gesetz freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft unter § 2 Z. 4c KVG zu subsumieren seien, wenn das Entgelt in Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte bestehe.

Nach Wiederholung der im Schriftsatz vom 9. Oktober 2006 getätigten Ausführungen rügte die Bw., dass das Finanzamt auf die bereits im Rahmen der Vorbehaltsbeantwortung dargelegte Argumentation nicht eingegangen sei. Gleiches gelte für das Verrechnungskonto A.. Dieses stamme aus der Zeit der GesBR und der KG und sei wie jedes Verrechnungskonto über die Zeit gewachsen. Das habe jedoch nichts mit Kapitalstärkungsmaßnahmen in der GmbH im Sinne des § 2 KVG zu tun. Ebenso sei nie eine Verzinsung des Verrechnungskontos vereinbart worden. Also könne auch kein Verzicht auf eine vereinbarte Verzinsung angenommen werden.

### **2.2 Berufungsvorentscheidung**

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2007 hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

*"Mit Einbringungsvertrag vom 27.02.2001 wurde die KG in BW eingebracht. Im Rahmen der Einbringung wurde von der Möglichkeit der Bildung einer unbaren Entnahme Gebrauch gemacht. Eine Verzinsung für diese Entnahme wurde nicht vereinbart.*

*Zur Vorbereitung der Einbringung wurde eine Verrechnungsverbindlichkeit in die Bilanz eingestellt. Eine unbare Entnahme stellt eine Verrechnungsschuld der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem Einbringenden bzw eine Verrechnungsforderung des Einbringenden an die übernehmende Körperschaft dar. Der Einbringende kann eine unbare Entnahme bilden, er muss nicht. Der Zinsvorteil, der sich für die Gesellschaft aus der zinsfreien Zurverfügungstellung d. Verrechnungsforderung ergibt, stellt eine Leistung an die Gesellschaft dar, für die gemäß § 2 Z 4 lit c KVG Gesellschaftsteuerpflicht besteht.*

*Da in der Berufung keine neuen Argumente vorgebracht werden, die nicht schon in der Vorhaltsbeantwortung dargelegt wurden, und auf die in der ausführlichen Bescheidbegründung bereits eingegangen wurde, wird weiters auf diese verwiesen."*

### **2.3 Vorlageantrag**

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz betonte die Bw. abermals, dass die in den Bilanzen enthaltene Passivpost nicht aus der Überlassung eines Gegenstandes, etwa aus der Gewährung eines Darlehens, an die Gesellschaft resultiere. Es

handle sich bei der Passivpost gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG um einen rein bilanztechnischen Ausgleichsposten.

Der Bildung der Passivpost gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG läge nicht die Überlassung eines einzelnen Gegenstandes (Gewährung eines Darlehens) zugrunde, sondern die Übertragung eines Betriebes (bzw. von Mitunternehmeranteilen der betriebsführenden Gesellschaft) im Rahmen einer Einbringung gemäß Art III UmgrStG. Der Wert des im Rahmen der Einbringung überlassenen Betriebsvermögens sei durch die Bildung der Passivpost gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG verringert worden.

Die in den Bilanzen enthaltene Passivpost repräsentiere daher keinesfalls die vorangegangenen Überlassung von Mitteln an die Gesellschaft ähnlich einer Darlehensgewährung. Vielmehr drücke die Passivpost gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG aus, dass der Gesellschaft gerade weniger, nämlich das um die Passivpost verringerte Betriebsvermögen überlassen worden sei.

Der Vorgang, in dessen Zusammenhang die Passivpost gebildet worden sei, nämlich die Übertragung des Betriebsvermögens, unterliege als solcher grundsätzlich der Gesellschaftsteuer, sei aber gemäß § 22 Abs 4 UmgrStG von dieser befreit. Ein anderer Vorgang, etwa die Gewährung eines Darlehens, habe im Zusammenhang mit der Bildung der Passivpost nicht stattgefunden. Für die Festsetzung von Gesellschaftsteuer bestehe daher keine tatsächliche und rechtliche Grundlage.

### **3. Verfahren vor dem Unabhängiger Finanzsenat**

Vom Unabhängiger Finanzsenat wurde Beweis erhoben durch Firmenbuchabfragen und durch Einsicht in den Bemessungsakt ErfNr\*\*\* sowie in den über Anforderung vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr.xxx (unter dieser Geschäftszahl wurde vom Finanzamt die von der Bw. abgegebene Gesellschaftsteuerklärung betreffend den Einbringungsvertrag vom 27. Februar 2001 erfasst).

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

##### **Sachverhalt:**

Frau A. war die einzige Kommanditistin und Herr B. der einzige Komplementär der seit 1986 bestehenden KG (kurz \*-KG). Die Haftsumme der Frau A. betrug ATS 110.000,00.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 22. Februar 2001 gründeten Frau A. und Herr B. die BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) mit einem Kapital von € 35.000,00, wobei Frau A. eine Stammeinlage von € 19.250,00 und Herr B. eine Stammeinlage von € 15.750,00

übernahm, die jeweils zur Hälfte eingezahlt wurde. Die Ersteintragung der Bw. im Firmenbuch erfolgte am 27. Februar 2001.

Am 27. Februar 2001 schlossen Frau A., Herr B. und die Bw. einen Einbringungsvertrag unter Inanspruchnahme der Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes ab, mit dem Frau A. und Herr B. ihre Anteile an der KG zum Zwecke der Fortführung des Betriebes der KG mit allen Rechten und Verbindlichkeiten sowie allen Aktiven und Passiven aufgrund der Einbringungsbilanz zum 31. Mai 2000 in die Bw. einbrachten.

Im Einbringungsvertrag wurde ua. festgehalten, dass zur Durchführung der Einbringung eine Erhöhung des Stammkapitals der Bw. nicht erforderlich ist, da Frau A. und Herr B. im selben Verhältnis jeweils an der \*-KG und an der Bw. beteiligt sind und dass gemäß der Einbringungsbilanz ein positiver Verkehrswert vorliegt.

Der Einbringungsvertrag enthält ua. folgende Regelungen:

Im Punkt Zweitens:

*"An rückwirkenden Vermögensveränderungen sind tatsächliche Entnahmen bis zum Stichtag des Abschlusses dieses Vertrages in der Höhe von S 262.843,63 für Herrn B. und tatsächliche Einlagen in der Höhe von S 961.205,01 für Frau A. getätigt worden. Unbare Entnahmen gemäß § 16 Absatz 5 Ziffer 2 Umgründungssteuergesetz wurden in der Höhe von S 5.968.162,43 für Frau A.. Für B. sind keine unbaren Entnahmen gemäß § 16 Abs 5 Ziffer 2 in die Einbringungsbilanz eingestellt. An unbaren Entnahmen gemäß § 16 Abs 5 Ziffer 3 wurde für Frau A. S 35.000,00 in die Einbringungsbilanz eingestellt.*

*In der KG wurden neben fixen Kapitalkonten auch variable Konten geführt. Die steuerlichen Buchwerte werden weiters durch Ergänzungsbilanzen beeinflusst. Die dargestellten unbaren Entnahmen werden so bemessen, dass das Verhältnis sämtlicher Kapitalkonten den Beteiligungsverhältnissen an aufnehmender Gesellschaft entspricht (Herstellung der Äquivalenz)."*

Im Punkt Drittens:

*"Frau A. und Herr B. erklären, dass diese Einbringung nach den Vorschriften und mit den Folgen des Umgründungssteuergesetzes erfolgen soll. Sie bestimmen diesen Zweck als Auslegungsregel, das heißt, dass bei allfälligen Unklarheiten oder bei nicht bedachten Fällen das gelten soll, was diesem Zwecke dient."*

Im Punkt Viertens:

*"Die Bw. übernimmt von diesem Tag an alle Verbindlichkeiten von der KG und haftet für Gefahr und Zufall."*

Im Punkt Zehntens:

*"Allfällige nachträgliche Änderungen des Einbringungskapitales werden durch Änderung der unbaren Entnahmen entsprechend kompensiert."*



*Frau A. und Herr B. erklären, dass die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz die Positionen Anlagevermögen, insbesondere Grundstücke, bebaute Grundstücke, Firmenwert, Betriebs- und Geschäftsausstattung betreffen."*

In der zum 31. Mai 2000 erstellten Einbringungsbilanz der KG wird ein steuerliches Einbringungskapital von ATS -9.854.998,89 und ein handelsrechtliches Einbringungskapital von ATS 3.461.972,11 ausgewiesen. Die mit insgesamt ATS 17.011.276,67 (sowohl steuerrechtlich als auch handelsrechtlich) ausgewiesenen Verbindlichkeiten setzen sich laut Einbringungsbilanz wie folgt zusammen (alle Beträge in ATS):

1. Verbindlichkeiten gegenüber Banken	4.082.424,85
2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	794.927,85
3. Entnahme gemäß § 16/5/1 UmgrStG B.	262.843,63
4. Entnahme gemäß § 16/5/2 UmgrStG A.	5.968.162,43
5. Entnahme gemäß § 16/5/3 UmgrStG A.	35.000,00
6. sonstige Verbindlichkeiten	5.867.918,61
Summe	17.011.276,67

Als Teil der "sonstigen Verbindlichkeiten" übernahm die Bw. von der KG die Verrechnungsverbindlichkeit der KG gegenüber Frau A. in Höhe von ATS 5.271.891,00 (das entspricht € 383.123,26). Weder gegenüber der KG noch gegenüber der Bw. hat Frau A. eine ausdrückliche Erklärung abgegeben, keine Zinsen für diese Verrechnungsforderung in Anspruch zu nehmen. Über den Zeitpunkt der Rückführung der Verrechnungsverbindlichkeiten wurde ebenfalls keine Vereinbarung getroffen.

Durch Hinzurechnung der unbaren Entnahme iSd § 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG von ATS 5.968.162,43 (das entspricht € 433.723,28) betrug der Stand des Verrechnungskontos der Frau A. im Zeitpunkt der Einbringung umgerechnet € 816.846,54.

Auch hinsichtlich der Verbindlichkeit aus dem Titel "unbare Entnahme iSd § 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG" wurde keine ausdrückliche Vereinbarung über den Zeitpunkt der Tilgung oder über die Verzinsung getroffen. Die Parteien gingen davon aus, dass nach Maßgabe des erwirtschafteten Cash-Flows Zahlungen an die Gesellschafterin zu erfolgen haben.

Am 28. Februar 2001 brachte die Bw. beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien unter Hinweis auf den Einbringungsvertrag eine Gesellschaftsteuererklärung sowie zwei Grunderwerbsteuererklärungen ein, die beim Finanzamt unter ErfNr.xxx erfasst wurden.

Mit Bescheid vom 14. März 2001 setzte das Finanzamt unter Hinweis auf die Bestimmung des § 22 Abs 4 UmgrStG Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert der zum eingebrachten Vermögen gehörenden Grundstücke fest. Hinsichtlich der Gesellschaftsteuer kam es im

Verfahren zu ErfNr.xxx zu keiner Bescheiderlassung und vermerkte das Finanzamt  
*"Einbringung der Anteile an der KG frei gem. Art III UmgrStG, 2-Jahresfreist gewährt, pos. VW, keine KE".*

Mit Abtretungsvertrag vom 4. April 2003 haben die Gesellschafter Frau A. und Herr B. 99% ihrer Anteile an der Bw. an die PRIVATSTIFTUNG abgetreten. Frau A. blieb mit einem Prozent an der Bw. beteiligt.

Am 26. Juli 2005 haben die C, Herr D und Herr E gemeinsam das gesamte Stammkapital der Bw. erworben und sind seither Frau A. und die PRIVATSTIFTUNG nicht mehr an der Bw. beteiligt.

Die bei der Bw. für die Gesellschafter geführten Verrechnungskonten entwickelten sich im Zeitraum 27. Februar 2000 bis 31. Mai 2005 wie Folgt:

	Verrechnungskonto A.	Verrechnungskonto B.	Verrechnungskonto PRIVATSTIFTUNG
27.02.2001	816.846,54	0,00	noch nicht Gesellschafter
31.05.2001	819.666,70	16.741,33	noch nicht Gesellschafter
31.05.2002	827.427,44	0,00	noch nicht Gesellschafter
31.05.2003	966.412,52	0,00	0,00
31.05.2004	0,00		€ 852.489,37 + 10.000,00 "Darlehen"
31.05.2005			€ 850.910,55 + 10.000,00 "Darlehen"

In den Anhängen der Jahresabschlüsse finden sich jeweils folgende Ausführungen, die sich nur hinsichtlich der Beträge unterscheiden:

*"Negatives Eigenkapital"*

*Die Gesellschaft weist zum [jeweiliger Bilanzstichtag] ein negatives Eigenkapital in Höhe von [zB Betrag für 2002] EUR 168.101,63 auf. EUR 811.108,28 [Betrag für 2002] an Verbindlichkeiten bestehen gegenüber Gesellschaftern der Gesellschaft. Dieses Darlehen kann als Eigenkapital verstanden werden. Die Liquidität der Gesellschaft ist dadurch nicht belastet (langfristige Verpflichtung). Daher liegt keine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vor."*

Mit Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg vom 23. Jänner 2007 wurde über das Vermögen der Bw. das Konkursverfahren eröffnet.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg vom 16. April 2010 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben.

Am 14. September 2010 wurde die Firma der Bw. gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

Die Bw. war auf Grund ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse nie dazu in der Lage, die auf den Verrechnungskonten ausgewiesenen Forderungen der Gesellschafter zu tilgen. Eine Verrechnung von Zinsen hat nie stattgefunden.

### **Beweiswürdigung**

Dieser Sachverhalt gründet sich auf das Vorbringen der Bw. und den damit im Einklang stehenden eingesehenen Unterlagen. Aus der Aufhebung des Konkursverfahrens mangels Kostendeckung und der Löschung der Firma der Bw. wegen Vermögenslosigkeit wird geschlossen, dass die Bw. nie in der Lage war, die auf dem Verrechnungskonto ausgewiesenen Verbindlichkeiten zu tilgen und dass es nicht zur Verrechnung von Zinsen gekommen ist.

### **rechtliche Beurteilung**

Die Löschung der GmbH im Firmenbuch hat nach übereinstimmender Rechtsprechung der Höchstgerichte bloß deklaratorischen Charakter (vgl. OGH 24. 7. 1997, 6 Ob 201/97 und VwGH 17. 12. 1993, 92/15/0121). Eine GmbH besteht auch nach ihrer Löschung im Firmenbuch fort, solange Rechtsbeziehungen zu Gläubigern oder Schuldern bestehen. Die Rechtspersönlichkeit der GmbH besteht daher solange fort, als noch ein Abwicklungsbedarf besteht, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen GmbH bescheidmäßig festzusetzen sind (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 79 Tz. 11).

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:

- 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.

Unstrittig ist, dass die Einbringung von Vermögen durch einen Gesellschafter in eine GmbH grundsätzlich der Gesellschaftsteuer unterliegt. Erfolgt die Einbringung - so wie hier - nicht gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte, liegt ein Tatbestand nach § 2 Z. 4 KVG vor und ist die Gesellschaftsteuer (falls keine Befreiung zusteht) gemäß § 7 Z. 2 KVG vom Wert der Leistung zu berechnen. Übernimmt die Kapitalgesellschaft im Zuge der Einbringung nicht bloß positive Vermögenswerte vom Gesellschafter, sondern auch Lasten, so bemisst sich der "Wert der Leistung" aus dem Saldo der positiven Vermögenswerte abzüglich des Wertes der Lasten.

Als Teil der "sonstigen Verbindlichkeiten" übernahm die Bw. die bereits vor Abschluss des Einbringungsvertrages bestehende Verrechnungsforderung der Frau A. in Höhe von umgerechnet € 383.123,26 und mindert diese Last den "Wert der Leistung" des Einbringungsvorganges.

Weiters wurde in die Einbringungsbilanz eine sog. "unbare Entnahme" iSd § 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG in Höhe von umgerechnet € 433.723,28 eingestellt.

§ 16 Abs. 5 UmgrStG in der hier maßgeblichen Fassung BGBl. Nr. 797/1996 bestimmt Folgendes:

*"Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:*

*1. Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.*

*2. Die in Z 1 genannte Passivpost kann den Gesamtbetrag der getätigten Entnahmen insoweit übersteigen, als nach Abzug dieser Passivpost ein positiver Verkehrswert verbleibt. In diesem Fall gilt der übersteigende Teil, soweit er zusammen mit den getätigten Entnahmen 75% des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungstichtag nicht übersteigt, als mit Ablauf des Einbringungstichtages 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 Einbringungstichtages 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 Einbringungstichtages getätigt.*

*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 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, 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).

Diese von der Bw. nach der Einbringung zu erfüllende Verbindlichkeit - im gegenständlichen Fall in Höhe von € 433.723,28 - kürzt daher ebenso wie die von der KG übernommene Verbindlichkeit der Frau A. in Höhe von umgerechnet € 383.123,26 den "Wert der Leistung" von dem die Gesellschaftsteuer für den Einbringungsvorgang (sofern keine Befreiung zusteht) zu berechnen ist. Dabei ist im Rahmen der Bewertung des "Wertes der Leistung" zu berücksichtigen, welche Absprachen hinsichtlich des Zeitpunktes der Tilgung der Verbindlichkeit sowie über allfällige Zinsansprüche getroffen wurden.

Sache des gegenständlichen Berufungsverfahrens ist nicht der Einbringungsvorgang (dieser wurde beim Finanzamt unter ErfNr.xxx erfasst und als steuerfrei beurteilt), sondern setzte das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid Gesellschaftsteuer für die "*unverzinsten Kapitalnutzung für die gegenüber den Gesellschaftern ausgewiesenen Verbindlichkeiten im Zeitraum vom 31.5.2000 bis 31.5.2005*" fest. Zum angeführten Zeitraum ist zu bemerken, dass die Bw. erst mit der Eintragung im Firmenbuch am 27. Februar 2001 rechtlich existent

wurde, weshalb ihr erst ab diesem Zeitpunkt - zivilrechtlich betrachtet - Gegenstände zur Nutzung überlassen werden konnten.

Die Bestimmungen des Umgründungssteuergesetz, die eine auf den Einbringungsstichtag rückbezogene Veränderung des Einbringungsvermögens und das nachträgliche Einstellen einer unbaren Entnahme ermöglichen, sind grundsätzlich nur steuerrechtliche – vornehmlich ertragssteuerrechtliche Regelungen und daher zivil- und gesellschaftsrechtlich unerheblich (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).

Es ist daher der Berufung insofern Folge zu geben und der vom Finanzamt mit einem Zinssatz von 5,5% angesetzte Wert der Nutzung des Kapitalbetrages von € 816.846,54 für den Zeitraum von 31. Mai 2000 bis 27. Februar 2001 aus der Bemessungsgrundlage des endgültigen Bescheides auszuscheiden ( $€ 816.846,54 \times 5,5\% = € 44.926,56; 12 \times 9 = € 33.694,92$ ).

Unstrittig ist, dass unverzinste Gesellschafterdarlehen zu einer Gesellschaftsteuerpflicht führen.

Für die Frage des Entstehens der Steuerschuld und daran anknüpfend für die Frage der Bewertung ist entscheidend, ob der Gesellschafter der Gesellschaft einen Kapitalbetrag auf unbestimmte Zeit unentgeltlich überlässt (dann Bewertung nach § 15 Abs. 2 BewG mit dem 9-fachen Jahreswert) oder ob der Gesellschafter der Gesellschaft die unentgeltliche Nutzung des Kapitalbetrages bloß stillschweigend jeweils von Jahr zu Jahr gestattet. Überlässt ein Gesellschafter seiner Gesellschaft einen Kapitalbetrag bloß stillschweigend Jahr für Jahr unentgeltlich, dann erhält die Gesellschaft nicht auf unbestimmte Zeit eine freiwillige Gesellschafterleistung, sondern erst dann, wenn feststeht, dass für einen bestimmten Zeitraum tatsächlich keine Zinsen verrechnet werden. Für ein solches unverzinsliches Gesellschafterdarlehen ist daher die Gesellschaftsteuer nicht vom 9-fachen Jahreswert der unentgeltlichen Nutzung, sondern vom Wert der fiktiven Zinsen für jenen Zeitraum, in dem

das Kapital der Gesellschaft tatsächlich vom Gesellschafter zur Verfügung gestellt wurde, festzusetzen (vgl. UFS 19.3.2003, RV/0489-W/02).

Da freiwillige Leistungen eines Gesellschafters nur dann der Gesellschaftsteuer unterliegen, wenn sie geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, ist nach dem Inhalt der zwischen Gesellschafter und Gesellschaft getroffenen Vereinbarung zu untersuchen, ob, in welchem Zeitpunkt und in welchem Ausmaß hier neben dem Einbringungsvorgang Leistungen bewirkt wurden, die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Die bereits gegenüber der KG begründeten Verrechnungsforderungen der Frau A. wurde von der Bw. mit jenen Konditionen übernommen, wie sie der KG von der Gesellschafterin gewährt worden waren. Nach dem Vorbringen der Bw. waren keine Rückzahlungsvereinbarungen getroffen worden. Es liegt auch kein Hinweis dafür vor, dass bei Hingabe der Geldmittel an die KG sogleich eine Vereinbarung über die Unverzinslichkeit getroffen worden war, sondern ist hinsichtlich der auf den Verrechnungskonten angesammelten Kapitalbeträge davon auszugehen, dass die Gesellschafterin zunächst der KG und dann der Bw. die unentgeltliche Nutzung bloß Jahr für Jahr gestattete. Der Gesellschafterin wären für ihre Verrechnungsforderungen grundsätzlich Zinsen zugestanden und kam es daher erst dann, wenn feststand, dass für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr keine Zinsen verrechnet werden, zu einer Leistung an die Gesellschaft, die geeignet war, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Sowohl für die zinsenlosen Nutzung der von der KG übernommenen Verrechnungsverbindlichkeit in Höhe von € 383.123,26 als auch hinsichtlich der nach der Einbringung von den Gesellschaftern zusätzlich gewährten Geldmittel hat das Finanzamt daher zu Recht Gesellschaftsteuer vom Wert der ersparten Zinsen festgesetzt.

Anders ist die Lage hinsichtlich der sog. "unbaren Entnahmen". Die "unbaren Entnahmen" wurden von den Vertragsparteien bei Abschluss des Einbringungsvertrages so bemessen, dass das Verhältnis sämtlicher Kapitalkonten den Beteiligungsverhältnissen an der Bw. entspricht und diene der Herstellung der Äquivalenz (siehe Punkt Zweitens des Einbringungsvertrages). Weiters wurde vereinbart, dass allfällige nachträgliche Änderungen des Einbringungskapitals durch Änderung der unbaren Entnahmen entsprechend kompensiert werden.

Wie bereits oben ausgeführt, führen die "unbaren Entnahmen" 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.

Da es geradezu typisch für "unbare Entnahmen" ist, dass die Tilgung der Verbindlichkeit nicht im Zeitpunkt der Übertragung des Vermögens, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt, ist der Vorgang einem Kreditkauf (§1063 ABGB) vergleichbar.

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.

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 Rummeß*, § 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 Rummeß*, § 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).



Im gegenständlichen Fall gingen die Vertragsparteien davon aus, dass die Tilgung der "unbaren Entnahmen" nach Maßgabe des erwirtschafteten Cash-Flows zu erfolgen hat. Mangels Vereinbarung einer Verzinsung im Einbringungsvertrag verfügte die Gesellschafterin bis zum Fälligkeitszeitpunkt (= Vorliegens eines entsprechenden Cash-Flows) über keinen Zinsenanspruch, auf den sie in der Folge verzichten hätte können. Auf Grund der wirtschaftlichen Lage der Bw. (das eingeleitete Konkursverfahren wurde aufgehoben, da nicht einmal die Kosten hierfür gedeckt waren) verfügte die Bw. nie über die erforderlichen Mittel, um die "unbaren Entnahmen" zu begleichen und hat die Gesellschafterin A. nicht darauf verzichtet, dass die Bw. eine ihr gegenüber fällige Verbindlichkeit erfüllt. Eine gesondert gesellschaftsteuerpflichtige Leistung wäre erst dann vorgelegen, wenn die Gesellschafterin der Kapitalgesellschaft trotz eingetretener Fälligkeit eine weitere Stundung gewährt hätte bzw. wenn die Gesellschafterin trotz Vorbehalt von Zinsen im Einbringungsvertrag zu einem späteren Zeitpunkt auf das in Rechnung stellen von Zinsen verzichtet hätte (zu einem Einbringungsvertrag in dem "*vorläufig keine Verzinsung festgelegt*" wurde siehe UFSI 8.7.2009, RV/0004-I/08).

Durch die Unverzinslichkeit der "unbaren Entnahme" in Höhe von € 433.723,28 im Zeitraum 27. Februar 2001 bis 31. Mai 2005 (= 4 Jahre und 3 Monate) wurde somit keine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung bewirkt und ist die Bemessungsgrundlage des angefochtenen Bescheides um den Betrag von € 101.382,82 (5,5% von € 433.723,28 = € 23.854,78:12x51 Monate = € 101.700,73) zu kürzen.

Es ist der Berufung daher teilweise Folge zu geben und die Gesellschaftsteuer wie Folgt neu zu berechnen:

	Bemessungsgrundlage lt. angefochtenem Bescheid	
		€ 237.778,47
"Rückwirkung"		- € 33.694,92
Nichtverzinsung "unbare Entnahme"		- € 101.382,82
Bemessungsgrundlage neu		€ 102.700,73
davon 1% Gesellschaftsteuer		€ 1.027,01

Wien, am 4. April 2011