



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adresse, vertreten durch Weinhandel & Katt Wirtschaftstreuhand KG, 1052 Wien, Kettenbrückeng. 9, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 3. Juli 2008 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr***, StNr*** entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Gründung der Bw. mit Gesellschaftsvertrag vom 16. November 2004 / Vereinbarung einer unbaren Entnahme

Am 16. November 2004 schlossen Frau A und Frau B einen Gesellschaftsvertrag zur Gründung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einer Stammeinlage von € 35.000,00 unter der Firma BW (= die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) ab. Darin wurde vereinbart, dass Frau A eine Stammeinlage von € 26.250,00, welche zur Gänze durch Einbringung ihres Einzelunternehmen "X" nach den Bestimmungen des Artikel III des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) als Sacheinlage aufgebracht wird, und Frau B eine Stammeinlage von € 8.750,00, welche zur Hälfte bar geleistet wird, übernimmt.

Im Gesellschaftsvertrag wurde festgehalten, dass das Einzelunternehmen einen positiven Verkehrswert besitzt, wobei der Nachweis des positiven Unternehmenswertes durch ein Unternehmensbewertungsgutachten erfolgte, gemäß dem der Unternehmenswert des eingebrachten Unternehmens nach Ertragswertmethode € 1.795.000,00, abzüglich von

zurückbehaltenen unbaren Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von € 1.150.000,00, beträgt.

In der dem Gesellschaftsvertrag angeschlossenen Einbringungsbilanz wird unter "Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern" ein Betrag von € 1.100.000,00 als "Entnahmeverrechnung aus Umgründung" sowie ein Betrag von € 121.000,00 als "Vorsorge aus Umgründung", ergibt insgesamt € 1.221.000,00, ausgewiesen.

Im Protokoll über die Gesellschafterversammlung vom 16. November 2004 wurde festgehalten, dass die Verbindlichkeit aus der unbaren Entnahme vor allem der langfristigen Pensionsvorsorge für Frau A dient und dass der Zeitpunkt der Entnahmen nach der Liquiditätslage der Gesellschaft gesondert festgelegt werden wird, wobei keinesfalls eine Entnahme vor Ablauf von 6 Monaten ab Protokollierung des "Zusammenschlusses" im Firmenbuch erfolgt.

2. Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer für die Gründung der Bw.

Für den mit der Gründung der Bw. verbundenen Ersterwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Abs 1 Z 1 KVG durch Frau A wurde die Gesellschaftsteuer von Herrn Notar*** zu ErfNr*** am 25. November 2004 mit € Null selbstberechnet und dazu gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien erklärt "frei gemäß § 22 Abs. 4 UmgrStG". Der Ersterwerb der Gesellschaftsrechte durch Frau B wurde von Herrn Notar*** zu ErfNr**** mit € 43,75 (1 % der geleisteten Bareinlage von € 4.375,00) selbstberechnet.

3. Verfahren des Finanzamtes zu ErfNr***

3.1. Vorhalteverfahren

Auf den Vorhalt, welche Verzinsung und Rückzahlungsbedingungen hinsichtlich der unbaren Entnahme vereinbart worden sei, teilte der steuerliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt mit Schriftsatz vom 29. März 2005 mit, dass die Bw. noch nicht in das Firmenbuch eingetragen worden sei.

Nach Einsicht des Finanzamtes ins Firmenbuch (woraus sich ergab, dass die Ersteintragung der Bw. am 9. November 2005 erfolgte) und in den Veranlagungsakt der Bw. (in dem die Jahresabschlüsse der Bw. zum 30.9.2004, zum 30.9.2005 und zum 30.9.2006 enthalten sind, in denen jeweils unter den "Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern" die Entnahmeverbindlichkeit der Frau A mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren und einem Betrag von € 1.221.000,00 ausgewiesen werden) urgierte das das Finanzamt telefonisch die Beantwortung der im Zusammenhang mit der unbaren Entnahme gestellten Anfrage. Mit Schriftsatz vom 26. Juni 2008 beantwortete der steuerliche Vertreter der Bw. die Anfrage

dahingehend, dass eine Verzinsung der Verbindlichkeit aus der unbaren Entnahme nicht vorgenommen worden sei. Es werde die Rechtsansicht vertreten, dass eventuelle fiktive Zinsen für diese Verbindlichkeiten nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen. Sollte der Finanzbehörde Rechtsprechung oder Literaturmeinung zur Verfügung stehen, die eine Gesellschaftsteuerpflicht von fiktiven Zinsen für eine unbare Entnahme einschlägig beantwortet, so werde ersucht, diese zu nennen. Der Vorbehaltsbeantwortung angeschlossen war ein Kontoauszug hinsichtlich der unbaren Entnahmeverbindlichkeit für das Wirtschaftsjahr 2007. Daraus ergibt sich, dass mit der Tilgung der Verbindlichkeit aus der unbaren Entnahme von ursprünglich € 1.221.000,00 am 31. März 2007 begonnen wurde und sich die Verbindlichkeit bis zum 30. September 2007 auf € 1.164.391,58 reduzierte (Tilgung insgesamt somit € 56.608,42).

2.2. Gesellschaftsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 3. Juli 2008 setzte das Finanzamt für den Rechtsvorgang

*"Gründung der BW laut Gesellschaftsvertrag (GZ.***, Notar***) – Erhebung der unverzinsten Kapitalnutzung vom 16.11.2004 bis 30.9.2007 vom 16. November 2004"*

Gesellschaftsteuer in Höhe von € 1.913,27 (1 % vom Wert der Leistung von € 191.327,34) fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Laut Antwortschreiben vom 26.6.2008 werden die als Passivpost in die Bilanz eingestellten unbaren Entnahmen gem. § 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG nicht verzinst."

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 %.

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Nutzung vom 16.11.2004 bis 30.9.2005

€ 1.221.000,-- x 314 Tage/360 Tage = € 1.064.983,30 x 5,5 % = € 58.574,08

Nutzung vom 1.10.2005 bis 30.9.2006

€ 1.221.000,-- x 5,5 % = € 67.155,--

Nutzung vom 1.10.2006 bis 30.9.2007

€ 1.221.000,-- (Stand 1.10.2006)

€ 1.164.391,58 (Stand 30.9.2007)

€ 2.385.391,58 : 2 = € 1.192.695,79 x 5,5 % = € 65.598,26

Die Gesamt-BMGL beträgt somit € 191.327,34 (Nutzung vom 16.11.04 bis 30.9.07)"

2.3. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass § 2 Z 4 KVG wie folgt laute:

"... folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen: c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung, ... "

Voraussetzung sei also, dass der Gesellschaft Gegenstände überlassen werden.

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

Bei einer unbaren Entnahme werde jedoch kein Geld zur Verfügung gestellt, sondern es werde durch einen einheitlichen Rechtakt ein Unternehmen übertragen, das aus Aktiva und Passiva bestand. Die unbare Entnahme sei eines dieser Passiva, welches als Teil dieses Einbringungsvermögens dieses reduziere.

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

Das Tatbestandsmerkmal "freiwillige Leistung, die geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen" liege ebenfalls nicht vor:

Die unbare Entnahme sei eingestellt worden, um das Einbringungsvermögen zu reduzieren. Wenn Unverzinslichkeit der unbaren Entnahme vorliege, so bedeute dies, dass die Reduktion des Enbringungsvermögens noch etwas höher sei als bei einer verzinsten unbaren Entnahme. Komme man zum Ergebnis, dass durch die Vereinbarung einer nicht verzinsten unbaren Entnahme der Wert der Gesellschaftsrechte erhöht werde, so geschehe das bereits im Zeitpunkt der Einbringung. Hier sei allerdings die Befreiungsbestimmung des § 22 (4) UmgrStG anzuwenden.

Das Nichtverrechnen von Zinsen in der Folge erhöhe somit nicht die Gesellschaftsrechte. Dies deshalb, weil die unbare Entnahme ja von Anfang an unverzinslich gewesen sei. Zu einem anderen Ergebnis könne man nur kommen, wenn die unbare Entnahme ursprünglich verzinst vereinbart gewesen sei und auf die Zinsen dann später verzichtet werde.

Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung vertreten wir somit die Rechtsansicht, dass hinsichtlich der Nichtberechnung von Zinsen betreffen der unbaren Entnahme kein Tatbestand des KVG erfüllt sei und somit auch keine Gesellschaftsteuer anfallen könne.

Es werde die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides sowie eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragt.

2.4. Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2008 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid insofern ab, als die Gesellschaftsteuer nunmehr mit € 5.692,50 (1 % vom Wert der Leistung von € 569.250,00) festgesetzt wurde. Begründet wurde dies wie Folgt:

"Die Entnahmen sind ein Instrument der rückwirkenden Gestaltung des Einbringungsvermögens. Erfolgt die Entnahme unbar, ist in die Einbringungsbilanz eine Entnahmeverbindlichkeit einzustellen. Die übernehmende Körperschaft trifft grundsätzlich eine Tilgungspflicht. Sie hat sohin Mittel, die sie bis zur Rückzahlung nutzt. § 2 Z 4 lit. c KVG stellt nur ab auf die Überlassung von Gegenständen, also auch auf die Zurverfügungstellung von Kapital. Ohne Bedeutung ist der Rechtstitel der Leistung. Der Nutzung steht durch die Unverzinslichkeit keine Gegenleistung gegenüber. Der Wert der Gesellschaftsrechte hat sich dadurch nicht nur objektiv erhöht, da sich die Gesellschaft das Entgelt für die Nutzung erspart. Die Befreiung gem. § 22 Abs. 4 UmgrStG kommt hier nicht zur Anwendung, weil diese Befreiung nur Einbringungen nach § 12 UmgrStG erfasst, nicht daher die Nutzung von unbaren Entnahmen."

Die Laufzeit der vorbehaltenen Entnahmen ist unbestimmt. Daher errechnet sich die Bemessungsgrundlage wie folgt: 1.150.000.- x 5,5% x 9 = 569.250.- (§§17(1), 15(1)BewG)."

2.5. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies die Bw. ergänzend darauf hin, dass die Behörde erster Instanz in ihrer Berufungsvorentscheidung den Berechnungsmodus für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer geändert habe. Während sie in ihrem ersten Bescheid noch von einer jährlichen Bereicherung der Gesellschaft in Höhe fiktiver Zinsen ausgehe, vertrete sie nun die Rechtsansicht, dass die Bereicherung bereits im Zeitpunkt des Entstehens der unbaren Entnahme für sämtliche Folgejahre entstanden sei.

Wenn die Behörde nun aber von einer Zeitpunkt bezogenen Bereicherung der Gesellschaft ausgehe, so könne der Zeitpunkt der Bereicherung nur der Tag des Entstehens der unbaren Entnahme sein. Die unbare Entnahme sei im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages entstanden. Die Behörde habe in ihrer Berufungsvorentscheidung somit festgestellt, dass die Bereicherung und damit die Entstehung des Gesellschaftsteueratbestandes im Zeitpunkt und daher im Zuge der Einbringung nach Art. III UmgrStG erfolgt sei.

Die Behörde habe jedoch übersehen, den Befreiungstatbestand des § 22 Abs. 4 UmgrStG anzuwenden. Demnach seien Einbringungen nach § 12 UmgrStG von den Kapitalverkehrsteuern befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als vermögen des Einbringenden bestehe. Diese 2-Jahresfrist sei unstrittig gegeben. Es werde daher beantragt, den Gesellschaftsteuerbescheid aufzuheben bzw. die Gesellschaftsteuer mit € 0,00 festzusetzen.

3. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

3.1. Ermittlungen seitens des UFS

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den Bemessungsakt des Finanzamtes zu ErfNr*** und durch Firmenbuchabfragen zu FN***.

3.2. Vorhalteverfahren seitens des UFS

Mit Vorhalt vom 4. Jänner 2012 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates dem Finanzamt unter Hinweis auf die Entscheidungen UFSW 22.3.2011, RV/2013-W/06 sowie UFSW 4.4.2011, RV/2395-W/07 mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstelle und aus welchen Erwägungen ihrer Ansicht nach der gegenständlichen Berufung Folge zu geben sei.

Mit Schriftsatz vom 27. Jänner 2012 gab das Finanzamt dazu eine Stellungnahme ab, die folgenden Inhalt hat:

"In den Berufungsentscheidungen RV/2013-W/06 und RV/2395-W/07 wird der Zinsenanspruch erst ab Fälligkeit mit dem Vorliegen eines Kreditkaufes, der Sacheinlagevertrag würde ein solcher sein, begründet.

Nach Ansicht des Finanzamtes wird mit dem einzubringenden Vermögen der zur Entnahme vorbehaltene Wert übertragen. Dies dokumentiert die Einstellung einer Verbindlichkeit in dieser Höhe. Hiedurch unterscheidet sich eine Einbringung mit Vorbehalt eine Entnahme zu tätigen von einem Kreditkauf.

Ein Kaufvertrag liegt nicht vor (Thurnher, GesRZ 2005, 10).

Weiters führt das Finanzamt an: 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 Einbringungsstichtag 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 unbare (vorbehaltene) Entnahmen sind möglich. Bare Entnahmen werden tatsächlich entnommen. Dadurch verringert sich auch zivilrechtlich das einzubringende Vermögen. Bei unbaren Entnahmen hingegen liegt gar keine 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 übernehmende Gesellschaft 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.

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 unverzinslichen unbaren Entnahme nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG bejaht (dieses unbar entnommene Kapital wurde zur entgeltlichen 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 enthält 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 Gesellschaftsteuertatbestand des § 2 Z 4 lit. c KVG stellt bloß auf die Überlassung von Gegenständen ab. Eine Einschränkung auf einen bestimmten Rechtstitel, zB Kauf, Tausch, Darlehens- oder Kreditvertrag, enthält das Gesetz nicht, sondern es fallen hierunter auch Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen. Durch die Nichtentnahme (die unbare Entnahme

besteht im Nichtentnehmen jedoch mit Vorbehalt der späteren Entnahme von Vermögenssubstanz des einzubringenden Vermögens) werden der übernehmenden Körperschaft Vermögenswerte (neben der eigentlichen Sacheinlage) zur Verfügung gestellt. Hier liegt nach begründeter Rechtsmeinung des UFS eine Kreditierung vor (UFS 10.7.2009, RV/0005-I/08). Auch bei Betrachtung der Zahlungen in Rückführung der vorbehaltenen Entnahme als Gegenleistung für die Betriebseinbringung ändert sich deshalb daran nichts. Nach kaufmännischen Prinzipien müsste es zu einer Verzinsung der "unbaren Entnahmen" ab dem rückwirkenden Einbringungsstichtag 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

Es kann keinen Unterschied machen, wenn in einem Einbringungsvertrag "vorläufig keine Verzinsung festgelegt wird" (UFS 8.7.2009, RV/0004-I/08) oder ausdrücklich keine Verzinsung vereinbart wird, da beiden eine grundsätzlich Verzinsung zu Grunde liegt.

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

Die Tilgung der Entnahmeverbindlichkeit nach Maßgabe der Liquidität bedeutet nach Ansicht des Finanzamts eine Laufzeit der Verbindlichkeit von unbestimmter Dauer, sodass die Nutzung nach § 15 Abs. 2 BewG zu bewerten ist und somit Rückzahlungen unbeachtlich sind.

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

3.3. Zurücknahme der Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat

Mit Telefax vom 12. Juli 2012 nahm die Bw. ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Die Berufungswerberin (kurz Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 16. November 2004 unter der Firma BW gegründet. Vom Stammkapital von insgesamt € 35.000,00 wurde ein Teilbetrag von € 26.250,00 von Frau A und ein Teilbetrag von € 8.750,00 von Frau B übernommen.

Frau A brachte ihre Stammeinlage von € 26.250,00 zur Gänze durch Einbringung ihres Einzelunternehmen "X" nach den Bestimmungen des Artikel III des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) als Sacheinlage auf. Dabei gingen die Vertragsparteien von einem Verkehrswert des eingebrachten Unternehmens von rund € 1.795.000,00 aus. Frau A behielt sich eine unbare Entnahme iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von insgesamt € 1.221.000,00 vor. Die Verbindlichkeit aus der unbaren Entnahme soll vor allem der langfristigen Pensionsvorsorge für Frau A dienen. Zwischen Frau A und Frau B wurde vereinbart, dass der Zeitpunkt der Entnahmen nach der Liquiditätslage der Gesellschaft

gesondert festgelegt werden wird, jedoch sollte keinesfalls vor Ablauf von 6 Monaten ab Protokollierung der Bw. im Firmenbuch mit der Tilgung der Verbindlichkeit begonnen werden.

Die Begleichung der ausbedungenen unbaren Entnahme soll nach Maßgabe der Liquiditätslage der Bw. erfolgen und gingen die Vertragsparteien von einer Unverzinslichkeit der unbaren Entnahme aus.

Die Ersteintragung der Bw. im Firmenbuch erfolgte am 9. November 2005.

Mit der Tilgung der Verbindlichkeit aus der unbaren Entnahme von ursprünglich € 1.221.000,00 wurde am 31. März 2007 begonnen und reduzierte sich die Verbindlichkeit bis zum 30. September 2007 auf € 1.164.391,58 (Tilgung insgesamt somit € 56.608,42).

Auf Grund der bei Gründung der Bw. zwischen den beiden Gesellschafterinnen getroffenen Vereinbarung stellte Frau A der Bw. keine gesonderten Zinsen in Rechnung.

Beweiswürdigung

Diese Feststellungen gründen sich auf das Vorbringen der Bw. und den damit im Einklang stehenden eingesehenen Unterlagen. Der Bw. ist beizupflichten, dass sich aus den Ausführungen den Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung ergibt, dass nunmehr auch das Finanzamt bei seiner rechtlichen Beurteilung davon ausgeht, dass bereits mit der Einbringung des Einzelunternehmens von Frau A als Sacheinlage in die Bw. Zinsenlosigkeit der unbaren Entnahmeverbindlichkeit vereinbart wurde. Es besteht kein Anlass für den Unabhängigen Finanzsenat dieses insbesonders entscheidungswesentliche Sachverhaltselement in Frage zu stellen.

rechtliche Beurteilung:

Vorweg ist festzuhalten, dass der hier zu beurteilende Fall sowohl hinsichtlich des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes als auch hinsichtlich der zu beurteilenden Rechtsfrage weitgehendst den folgenden vom Unabhängigen Finanzsenat entschiedenen Berufungsfällen gleicht:

UFS 22.05.2012 RV/0244-W/07

UFS 23.04.2012 RV/2369-W/08

UFS 27.03.2012 RV/0068-W/08

UFS 16.03.2012 RV/3451-W/08

UFS 22.03.2011 RV/2013-W/06

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.

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).

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.

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG) kann die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

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 Leistung" 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 Erhöhung des Kapitals 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.

Anlässlich der Gründung der Bw. hat Frau A eine Sacheinlage durch Einbringung ihres Unternehmens unter Einstellung einer sog. "unbare Entnahme" iSd § 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG in Höhe von € 1.221.000,00 in der Einbringungsbilanz geleistet.

§ 16 Abs. 5 UmgrStG in der hier maßgeblichen Fassung BGBl. 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 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).

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 € 1.221.000,00). 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). 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).

Die Gesellschafterin A hat auf Grund der im Gesellschaftsvertrag im Zusammenhang mit der Sacheinlage getroffenen Vereinbarung eine Forderung mit einem Nennwert von € 1.220.000,00 gegenüber der Bw. erworben. Die Unverzinslichkeit und die Abhängigkeit der Fälligkeit von der Liquidität der Schuldnerin stellen "besondere Umstände" dar und ist die aus der Entnahmeverbindlichkeit resultierende Belastung für die Bw. daher mit einem niedrigeren Wert als dem Nennbetrag anzusetzen. Auf Grund des geringeren Wertes der Last ist im Ergebnis die Bemessung der Gesellschaftsteuer für den mit dem Einbringungsvorgang verbundenen Ersterwerb von Gesellschaftsrechten (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 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, 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 UFS 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 gesonderte steuerpflichtige Leistung des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft dar (vgl. UFS 4.4.2011, RV/2395-W/07).

Auf Grund der im gegenständlichen Fall bei Gründung der Bw. getroffenen Vereinbarungen über die "Nichtverzinsung der unbaren Entnahme" verfügt die Gesellschafterin - jedenfalls bis zum Fälligkeitszeitpunkt - über keinen (gesonderten) Zinsenanspruch und konnte sie folglich auch nicht (später) 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 16. November 2004 bis 30. September 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).

Im gegenständlichen Fall erfolgte vereinbarungsgemäß im Wirtschaftsjahr 30.9.2005 bis 30.9.2006 keine Tilgung (da im ersten Halbjahr nach der Firmenbuchentragung am 9. November 2005 jedenfalls keine Tilgung zu erfolgen hatte und sodann nur bei entsprechender Liquidität) und im anschließenden Wirtschaftsjahr bis 31. September 2007 eine Tilgung im Gesamtbetrag von € 56.608,42 und somit augenscheinlich entsprechend der Liquidität der Berufungswerberin. Sollten in den Folgejahren trotz Vorliegen einer entsprechenden Liquidität keine Rückzahlungen mehr vorgenommen worden sein und somit trotz Fälligkeit eine "zinsenlose" Stundung gewährt worden sein, so könnte dies nach Ansicht der Referentin zwar Gesellschaftsteuerpflicht auslösen. Eine derartige Steuerpflicht wäre allerdings nicht im gegenständlichen Verfahren zu berücksichtigen, zumal Gegenstand des nunmehrigen Berufungsverfahrens die Festsetzung von Gesellschaftsteuer für den Rechtsvorgang "Gründung der Bw. - Erhebung der unverzinsten Kapitalnutzung vom 16.11.2004 bis 30.9.2007" ist.

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

Beilage: 1 Stellungnahme des Finanzamtes in Kopie

Wien, am 16. Juli 2012