



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 10. Juni 2010 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Frau K war mit einer Vermögenseinlage von € 5.325 (7,1 %) Kommanditistin der Fa. W-KG und ist geschäftsführende Alleingesellschafterin der K-GmbH (= Berufungswerberin, Bw). In dem am 28. Mai 2004 abgeschlossenen Sacheinlage- und Einbringungsvertrag wurde vereinbart, dass Frau K (einbringende Gesellschafterin) ihren Kommanditanteil in die Bw (übernehmende Gesellschaft) einbringt. Die Einbringung erfolgt unter Inanspruchnahme der Begünstigungen nach Art. III des UmgrStG auf Basis der Einbringungsbilanz zum Stichtag 1. November 2003. Die Gewährung von Anteilen unterbleibt gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG. Unter Vertragspunkt 3. "Schlussentnahmen" wurde vereinbart:

"3.1 Gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG wurden und werden folgende der Einbringungsbilanz zum 1. November 2003 zu entnehmende rückwirkende Vermögensänderungen getätigt:

3.1.1 Frau K hat zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Abschluss dieses Vertrages aus der W-KG eine bare Entnahme gemäss § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Höhe von EUR – 13.561,95 (Einlage) getätigt.

3.1.2 Frau K tätigt eine unbare Schlussentnahme gemäss § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG (Verbindlichkeit der K-GmbH gegenüber der einbringenden Gesellschafterin Frau K) in Höhe von EUR 3.750.000."

In der Einbringungsbilanz der Frau K betreffend ihren Mitunternehmeranteil an der W-KG werden unbare Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von € 3.750.000 ausgewiesen.

Mit Abgabenerklärung vom 10. September 2009 wurde der Geschäftsfall "*Zinsverzicht 2008 für unbare Entnahme-Anteile an W-KG*" angezeigt und der Wert der Leistung mit € 163.125 bekannt gegeben.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 10. Juni 2010, StrNr, gemäß § 2 Z 2 bis 4 Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (KVG), DRGBI 1, S 1058, idgF, die 1%ige Gesellschaftsteuer im Betrag von € 1.631,25 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wird die Bescheidaufhebung beantragt und im Wesentlichen eingewendet, bei einer vorbehaltenen Entnahme liege keine Hingabe von Darlehensvaluta vor, sondern liege die Begründung lediglich in einem Buchungsvorgang, der die Zerlegung eines Kapitalkontos (Eigenkapital) beinhalte. Diese rein buchhalterische Maßnahme stelle keinen Realkontrakt bzw. keinen Darlehens- oder Kreditvertrag dar, sondern ein Schuldverhältnis sui generis. Daraus ergebe sich kein Anspruch auf Verzinsung, sodass es nicht denkmöglich sei, auf einen "Nichtanspruch" zu verzichten. Der Vorteil der Unverzinslichkeit habe seine Wurzel unmittelbar in der Einbringung. Es liege somit kein Tatbestand nach § 2 Z 4 lit c KVG vor und könne keine Steuerpflicht für eine unbare Entnahme entstehen. Überdies würde jede Form der Nichtverzinsung zufolge § 22 Abs. 4 UmgrStG unter die Steuerbefreiung fallen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 10. November 2010 wurde dahin begründet, dass der im Einbringungsvertrag vereinbarte Zinsverzicht für die Entnahmeverbindlichkeit die Steuerpflicht nach § 2 Z 4 lit c KVG auslöse, da die unverzinsten Zurverfügungstellung von Kapital im Gesellschaftsverhältnis begründet sei. Der Steuer unterliege der bekannt gegebene Wert der Leistung (Wert der Zinsersparnis), der sich aus dem Zinsenvorteil durch Nutzungsüberlassung des Kapitals ergebe.

Mit Antrag vom 19. November 2010 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weitere Begründung begehrt.

In Beantwortung eines Vorhaltes des UFS wurde im Schreiben vom 21. November 2012 mitgeteilt, es sei weder hinsichtlich der Fälligkeit der Tilgung der Entnahmeverbindlichkeit noch hinsichtlich der Verzinsung eine Vereinbarung getroffen worden. Die Verbindlichkeit von

€ 3.750.000 sei bis dato noch nicht ausbezahlt worden, auch nicht in Teilbeträgen. Die Berechnung des Zinsvorteiles sei anhand des im Jahr 2008 geltenden Zinssatzes von 4,35 % bei der X-Bank für den in Zusammenhang mit dem Mitunternehmeranteil aufgenommenen Kredit erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

In gegenständlicher Einbringungsbilanz wurde eine sog. "unbare Entnahme" iSd § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von € 3.750.000 eingestellt. § 16 Abs. 5 UmgrStG in der hier maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 2003/71 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 sich der 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 getätigt. 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

23.10.2003, 6 Ob 196/03x).

Die "unbaren Entnahmen" im Sinn des § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG bewirken eine nach der Einbringung zu erfüllende Verbindlichkeit der übernehmenden GmbH gegenüber dem einbringenden Gesellschafter. Als Gegenleistung für das eingebrachte und veräußerte Vermögen verpflichtet sich die übernehmende GmbH zu einer Geldleistung an den Einbringenden (siehe OGH 30.8.2007, 2 Ob 143/07d unter Hinweis auf *Gruber*, Unbare Entnahmen und verdeckte Sacheinlagen, GesRZ 2004, 315).

Diese von der Bw nach der Einbringung zu erfüllende Verbindlichkeit - im gegenständlichen Fall in Höhe von € 3.750.000 - kürzt daher 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 aber nicht der Einbringungsvorgang, sondern setzte das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid Gesellschaftsteuer für den "Zinsverzicht 2008 für unbare Entnahme-Anteile an W-KG" fest.

Die Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes, 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).

Unstrittig ist, dass unverzinste Gesellschafterdarlehen zu einer Gesellschaftsteuerpflicht führen.

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.

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 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 gesondert steuerpflichtige Leistung des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft dar.

Bei einer 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 Rummel³, § 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 Rummel³, § 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 haben die Vertragsparteien weder hinsichtlich der Tilgung der "unbaren Entnahme" noch hinsichtlich der Verzinsung eine Vereinbarung getroffen. Mangels Vereinbarung einer Verzinsung im Einbringungsvertrag verfügt die Gesellschafterin bis zum – völlig unbestimmten - Fälligkeitszeitpunkt über *keinen Zinsenanspruch*, auf den sie in der Folge verzichten hätte können. Dadurch wird kein eigenständiger Rechtsvorgang verwirklicht und keine – vom Einbringungsverfahren abgesonderte – Stärkung des Wirtschaftspotentials der Kapitalgesellschaft bewirkt. Eine gesondert gesellschaftsteuerpflichtige Leistung wäre nur 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 (vgl. UFS 23.4.2012, RV/2369-W/08; zu einem Einbringungsvertrag in dem "vorläufig keine Verzinsung festgelegt" wurde siehe UFS 8.7.2009, RV/0004-I/08).

Durch die Unverzinslichkeit der "unbaren Entnahme" wurde somit keine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung bewirkt.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Dezember 2012