



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW., ADR, vertreten durch HFP Steuerberatungsges.m.b.H., 1030 Wien, Beatrixg. 32, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17. April 2008 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr***, StNr*** entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Einbringungsvertrag/Vereinbarung einer unbaren Entnahme

Mit Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 15. September 2005 brachte Herr X sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen zum Stichtag 31. Dezember 2004 in die BW. (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) mit den Wirkungen nach Art III UmgrStG ein.

Unter Punkt 3. des Einbringungs- und Sacheinlagevertrages wurde festgehalten, dass in der Einbringungsbilanz eine Entnahmeverbindlichkeit gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) (unbare Entnahme) ausgewiesen ist, die auf den Einbringungsstichtag 31.12.2004 rückbezogen wird und dass diese Entnahmeverbindlichkeit nach Maßgabe der vorhandenen Liquidität zu tilgen ist.

In der Einbringungsbilanz werden unter C. Verbindlichkeiten Z. 3. unbare Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) in Höhe von € 975.000,00 ausgewiesen.

2. Verfahren vor dem Finanzamt

2.1. Vorhalteverfahren

Mit Vorbehaltsbeantwortung vom 13. März 2008 gab der steuerliche Vertreter der Bw. dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien bekannt, dass bis zum Stichtag 31. Dezember 2007 eine Tilgung iHv € 240.000,00 erfolgt sei. Es sei explizit eine Nichtverzinsung vereinbart worden, sodass auch keine fiktiven Zinsgewinne für die Bemessung der Gesellschaftsteuer herangezogen werden können.

2.2. Gesellschaftsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 17. April 2008 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. für den Rechtsvorgang "*Einbringungs- und Sacheinlagevertrag GZ*** von Notar*** vom 15. September 2005*" Gesellschaftsteuer in Höhe von € 4.826,25 (1 % vom Wert der Leistung von € 482.625,00) fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Bei der unbaren Entnahme wird von der Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zur Nutzung zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung gem. § 2 Z 4 lit c KVG ausgegangen. Entscheidend für die Gesellschaftsteuerpflicht ist, ob die Leistung im Gesellschaftsverhältnis begründet ist, was für den Zinsverzicht der Fall ist. Im Umstand der Unverzinslichkeit ist der Tatbestand der freiwilligen Leistung gem. § 2 Z 4 lit c KVG gegeben."

Lt. Vorhaltbeantwortung vom 13.03.2008 zum Vorhalt vom 15.02.2008 wurde eine Verzinsung nicht vereinbart. Nach den Ausführungen im Vertrag ist eine unbare Entnahme auf unbestimmte Zeit gegeben (nach Maßnahme der vorhandenen Liquidität).

Daher liegt eine unverzinste auf unbestimmte Dauer gewährte unbare Entnahme vor. Bemessungsgrundlage ist der ersparte Zinsaufwand, dh. die fiktiven Gesamtzinsen, die im Fremdvergleich hätten geleistet werden müssen.

Bemessungsgrundlage : € 975.000,00 x 5,5% x 9 J. (unb.D.) = € 482.625,00."

2.3. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass die Gesellschaftsteuer zu Unrecht festgesetzt worden sei, da die "Bereicherung" schon durch die Einbringung bewirkt wurde, es liegt daher eine "einbringungsveranlasste Bereicherung" vor, die nicht unter die Tatbestände der Gesellschaftsteuer fällt. In diesem Zusammenhang ist ergänzend festzuhalten, dass § 20 Abs. 4 UmgrStG eine Befreiung von den Kapitalverkehrsteuern vorsieht, sofern das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht. Dies traf bei der gegenständlichen Einbringung klar zu. Selbst wenn jedoch – entgegen unserer klaren Rechtsansicht- Gesellschaftsteuer für den gegenständlichen Tatbestand abfallen würde, wäre die Ermittlung anhand der nachfolgend angestellten tatsächlichen Verhältnisse vorzunehmen.

Es wäre nicht die Zinsersparnis, die auf die gesamte unbare Entnahme mit einem Zinssatz von 5,5%, sowie bei einer Laufzeit von 9 Jahren Laufzeit (unbestimmte Dauer) anfielen, der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen, sondern nur die im Fremdvergleich tatsächlich erzielte Zinsersparnis, wobei die Tilgungen der unbaren Entnahme sowie ein geringerer Fremdkapitalzinssatz als 5,5% bei der Bemessung der Gesellschaft zu berücksichtigen wären.

Im Falle der Bw. sei wie in beiliegender Aufstellung dargestellt bis zum 10.4.2008 die unbare Entnahme schon in Höhe von € 280.000,00 getilgt, wobei bei vereinfachter Zinsberechnung unter Heranziehung der Kreditzinssätze bei Krediten an nichtfinanzielle Unternehmer bei einer Laufzeit bis zu einem Jahr bis zum Stichtag 10.04.2008 nur Gesellschaftsteuer in Höhe von rund € 940,00 anfallen würde. Eine etwaige weitere Gesellschaftsteuer würde erst in Zukunft aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse (abhängig von offener Verbindlichkeit, Zinssatz) anfallen.

Zusammenfassend werde jedoch festgehalten, dass aufgrund der Anwendung und der Befreiungsbestimmungen des Umgründungssteuergesetzes auch im Zusammenhang mit der unbaren Entnahme die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer zu Unrecht erfolgt sei.

Der Berufung angeschlossen war eine Aufstellung über die im Zeitraum 28. Dezember 2005 bis 10. April 2008 geleisteten Zahlungen der Bw. an Herrn X über insgesamt € 280.000,00 (am 28.12.2005 Zahlung iHv € 100.000,00 sowie im Zeitraum 6. April 2006 bis 10. April 2008 weitere 9 Zahlungen iHv jeweils € 20.000,00) sowie ein Berechnungsblatt über die "Zinsersparnis".

2.4. Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juli 2008 ändert das Finanzamt den angefochtenen Bescheid insofern ab, als die Gesellschaftsteuer nunmehr mit € 3.852,23 (1 % vom Wert der Leistung von € 385.222,50 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."

Für die unbare Entnahme wurde eine Tilgung nach Maßgabe der vorhandenen Liquidität sowie Unverzinslichkeit vereinbart. Eine derartige Vereinbarung stellt eine unbestimmte Dauer dar.

Hinsichtlich der Verzinsung wird der Berufung teilweise entsprochen. Ausgehend von den von der Nationalbank veröffentlichten Zinssätzen wird der Neuberechnung eine Verzinsung von 4,39 % zu Grunde gelegt. Für einen an nichtfinanzielle Unternehmen gegebenen Kredit bis zu einer Höhe von 1 Mil. Euro und einer Laufzeit über 5 Jahren betrug der Zinssatz im Jahre 2005 laut ÖNB 4,39%. Bemessungsgrundlage daher $975000 \times 4,39\% \times 9 \text{ Jahre} = 385.222,50$."

2.5. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend Folgendes vorgebracht:

"1. Mit Einbringungsvertrag vom 15.09.2005 wurde von der Möglichkeit der Vornahme einer unbaren Entnahme Gebrauch gemacht. Dabei kam es zwischen den Vertragsparteien zum Einverständnis, dass von der gesetzlichen Möglichkeit einer unbaren Entnahme bis 75% des Verkehrswertes vorzunehmen, nicht im vollem Umfang Gebrauch gemacht wird. Durch diesen Verzicht des Einbringenden, das gesetzliche Höchstmaß von 75% des Verkehrswertes auszuschöpfen, war zwischen den Parteien vereinbart, dass es nicht "zusätzlich" zu einer Verzinsung der offenen unbaren Entnahmen kommen sollte, um den Einbringenden nicht doppelt (einerseits mit höheren Gesellschafterrechten und andererseits mit Zinsen) zu begünstigen.

2. Es wurde daher durch eindeutige wirtschaftliche Vereinbarung die Zinsenlosigkeit der unbaren Entnahme ausbedungen und damit die Entstehung eines Zinsenanspruches verhindert. Von einer verzinslichen Zurverfügungstellung der Verbindlichkeit der unbaren Entnahme mit Zinsenverzicht könne somit nicht gesprochen werden, wenn aufgrund einer Parteienvereinbarung gar kein Zinsenanspruch zustand.

3. Es stand daher bereits mit Abschluss des Einbringungsvertrages vom 15.09.2005 zwischen den Vertragspartnern fest, dass – bedingt durch die Nichtausschöpfung der unbaren Entnahme bis zur gesetzlichen Höchstgrenze – die jeweils aushaltende unbare Entnahme ohne Zinsenanspruch gewährt werden soll (vgl. dazu VwGH 27.4.1987, [85/15/0323](#)).

4. Grundsätzlich sei auch noch darauf verwiesen, dass es sich bei der umgründungsbedingten unbaren Entnahme lediglich um eine Aufteilung des ursprünglichen Eigenkapitals handelt und es dadurch zu keinem Abschluss eines Realkontrakts in Form der Zuzählung eines Darlehensvaluta kommen konnte. Dadurch, dass zivilrechtlich kein Realkontrakt vorliegt, besteht auch zivilrechtlich kein Anspruch auf eine Verzinsung. Wo zivilrechtlich kein Anspruch auf Verzinsung vorliegt, kann auch keine Vereinbarung auf Verzicht von Zinsen vorliegen. Ein fiktiver Zinsenverzicht kann somit nicht vorliegen, wenn die entsprechende zivilrechtliche Parteienvereinbarung zu keinem Zinsenanspruch führte.

5. Die Vorschreibung von Gesellschaftsteuer subsumiert die Abgabenbehörde unter den abgabenrechtlichen Tatbestand des [§ 2 Z 4 lit. c KVG](#). Dieser Tatbestand liegt jedoch gegenständlich nicht vor. Bei einem Einbringungsvorgang bei dem Unverzinslichkeit der unbaren Entnahme vereinbart wurde (dies ergibt sich bereits durch den Nichtansatz der Zinsen in den Bilanzen) kann der Tatbestand des [§ 2 Z 4 lit. c KVG](#) schon deshalb nicht erfüllt sein, weil der Einbringungsgegenstand der Gesellschaft zu einer den Wert erreichenden Gegenleistung übertragen wurde. Der Vorteil der Unverzinslichkeit wurde somit im Zuge des Einbringungsvorganges, somit an der Wurzel, miteingebracht und einkalkuliert. Es liegt somit keine Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung vor.

6. In einer rein kaufmännischen Betrachtung ersparte Zinsen sind dann deshalb nicht gesellschaftsteuerpflichtig, weil solcherart das Vermögen der Kapitalgesellschaft nicht dauerhaft erhöht wird (vgl. EuGH 17.9.2002, Rs [C-392/00](#), Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH). [§ 22 Abs. 4 UmgrStG](#) fordert jedoch, dass die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

7. Hätte die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft stattgefunden, bei der ausschließlich Dritte beteiligt wären und wäre hinsichtlich der eingestellten unbaren Entnahmen Unverzinslichkeit vereinbart worden, hätte sich bereits im äquivalenten Umtauschverhältnis die genau den Wert erreichende Gegenleistung abgebildet. Es kann sich daher bei jeder Einbringung ohne Äquivalenzverletzung und vereinbarter Unverzinslichkeit der unbaren Entnahme für die übertragenen Gegenstände nur eine den Wert erreichende Gegenleitung ergeben.

8. Die Steuerschuld für einen der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgang entsteht nicht schon mit der Begründung der Verpflichtung zur Leistung sondern erst mit deren Erfüllung (vgl. Dorazil, Kapitalerkehrsteuergesetz², § 2, I. Rz 18). Die Steuerschuld für die Unverzinslichkeit würde daher erst mit der fortduernden "Überlassung" entstehen, dennoch ist sie untrennbar mit dem Einbringungsvorgang verbunden. Der Wortlaut des [§ 22 Abs. 4 UmgrStG](#) ist nicht dahingehend eingeengt, dass die Befreiung nur für eine zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages entstehende Steuerschuld gelten würde. Durch den ausdrücklichen Verweis des [§ 22 Abs. 4 UmgrStG](#) auf "Einbringungen nach [§ 12 UmgrStG](#)" sind damit auch bei Einhaltung der 2-Jahresfrist (diese liegt gegenständlich vor) sämtlich im Rahmen von Einbringungen ausgelösten Tatbestände nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz von der Befreiungsbestimmung des [§ 22 Abs. 4 UmgrStG](#) und damit auch die Unverzinslichkeit der unbaren Entnahme erfasst.

Zusammenfassend halten wir fest, dass aus den oben angeführten Gründen die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer daher zu Unrecht erfolgte."

3. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

3.1. Ermittlungen seitens des Unabhängigen Finanzsenates

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

3.2. Vorhalt ans Finanzamt

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, aus welchen Erwägungen beabsichtigt werde, der gegenständlichen Berufung Folge zu geben.

3.3. Stellungnahme des Finanzamtes

Die Stellungnahme des Finanzamtes vom 27. Jänner 2012 hat folgenden Inhalt:

"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 ist der Tatbestand der Einbringung 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 unbaren (vorbehaltene) Entnahmen sind möglich. Bare Entnahmen werden tatsächlich entnommen. Dadurch verringert sich auch zivilrechtlich das einzubringende Vermögen. Bei unbaren Entnahmen hingegen liegt gar keine Entnahmen vor, sondern wird die Einstellung einer wie bei einer tatsächlichen Entnahmen erfolgenden das Einbringungskapital schmälernde Verbindlichkeit gegen den Einbringenden in der Einbringungsbilanz gestattet

(Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art III Einbringung - Steuerrecht, § 16 Punkt 3.1 Rz 66). Zivilrechtlich ergeben sich zunächst durch das Einbuchen der Entnahme keine unmittelbaren Folgen, die Verbindlichkeit entsteht erst mit dem Einbringungsvertrag (Gruber, GesRz 2004, 315).

Die Umsetzung von durch das Umgründungssteuergesetz ermöglichten Veränderungen ist nicht bloß (ertrag)steuerlich von Bedeutung und würde sich nur zwischen Finanzverwaltung und Abgabepflichtigen abspielen, sondern diese Veränderungsmöglichkeiten treten auch nach außen hin wirksam in Erscheinung, müssen den zivilrechtlichen Regelungen gerecht werden und das Zivilrecht orientiert sich sogar an den Regelungen des UmgrStG. Dabei geht es nicht um ertragsteuerliche Rückwirkungen oder prozentmäßige Begrenzungen der Entnahmen, sondern um die Entnahme als solche. Zivilrechtlich stellen sich in diesem Zusammenhang Fragen zur Höhe des Wertes des einzubringenden Vermögens, zur verdeckten Sacheinlage und zur allfälligen Einlagenrückgewähr. Diese waren auch schon Gegenstand von Verfahren vor dem OGH. Auf zwei Entscheidungen des OGH wird in der Berufungsentscheidung v. 22.3.2011, RV/2013-W/06 Bezug genommen.

Der OGH (2 Ob 143/07d) betrachtet in dem Verfahren betr. Aufteilung nach den §§§ 81 ff EheG die unbaren Entnahmen als eine nach der Einbringung zu erfüllende Verbindlichkeit der 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 unverzinsten 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 Einbringungstichtag kommen (Wolf SWK 20-21/203 S 509).

Ein Entgelt liegt für die Überlassung mangels vereinbarter Zinsen nicht vor. Der grundsätzliche Zinsenanspruch ergibt sich aus § 354 HGB:

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. Im Vorlageantrag (Punkt 3.) wird vom gegebenen Zinsenanspruch, der jedoch nicht geltend gemacht werden soll, ausgegangen.

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 Aspekte bei der Entscheidung über die Berufung zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Alleingesellschafter der im Jahr 2003 gegründeten BW. (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.) ist seit der Gründung Herr X. Das Stammkapital der Bw. in Höhe von € 35.000,00

wurde anlässlich der Gründung zur Gänze bar eingezahlt und erfolgte seither keine Kapitalerhöhung.

Mit Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 15. September 2005 brachte Herr X sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen zum Stichtag 31. Dezember 2004 in die Bw. mit den Wirkungen nach Art III UmgrStG ein.

Vor Abschluss des Einbringungsvertrages wurde von der Y. ein Gutachten über den Verkehrswert des eingebrachten Vermögens erstellt. Auf Grundlage des Gutachtens der Y. vom 6. September 2005 wurde die dem Einbringungsvertrag als Beilage ./1 zum Einbringungsvertrag angeschlossene Einbringungsbilanz erstellt, in der die Aktiva und Passiva des Einzelunternehmens des Herrn X mit Buchwerten und mit Verkehrswerten ausgewiesen wurden. In dieser Beilage ist eine Kontrollrechnung enthalten, in dem ausgehend vom unter Ansatz der Verkehrswerte ermittelten Unternehmenswert von € 1.554.451,80 und unter Berücksichtigung der baren Entnahme iSd [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) von € 100.000,00 eine maximale unbare Entnahme iSd [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) in Höhe von € 990.838,85 errechnet wurde.

Die Parteien des Einbringungsvertrages kamen überein, dass von der gesetzlichen Möglichkeit einer unbaren Entnahme bis 75% des Verkehrswertes vorzunehmen, nicht im vollem Umfang Gebrauch gemacht wird. Die Entnahmeverbindlichkeit wurde im Einbringungsvertrag mit einem Betrag von € 975.000,00 festgelegt und sollte die Auszahlung dieses Betrages nach Maßgabe der vorhandenen Liquidität der Bw. an Herrn X erfolgen. Zwischen den Vertragsparteien wurde explizit eine Nichtverzinsung der Entnahmeverbindlichkeit vereinbart.

Im Zeitraum 28. Dezember 2005 bis 10. April 2008 erfolgten Zahlungen der Bw. an Herrn X über insgesamt € 280.000,00 (am 28.12.2005 Zahlung iHv € 100.000,00 sowie im Zeitraum 6. April 2006 bis 10. April 2008 weitere 9 Zahlungen iHv jeweils € 20.000,00). Für den Zeitraum zwischen Abschluss des Einbringungsvertrages und der (teilweisen) Tilgung des Betrages von € 975.000,00 hat Herr X der Bw. keine Zinsen verrechnet.

Beweiswürdigung

Diese Feststellungen gründen sich auf das Vorbringen der Bw. und den damit im Einklang stehenden eingesehenen Unterlagen. Vom Vorliegen einer expliziten Vereinbarung über die Nichtverzinsung der Entnahmeverbindlichkeit ist auch das Finanzamt bei seiner rechtlichen Beurteilung ausgegangen und besteht kein Anlass für den Unabhängigen Finanzsenat, dieses insbesonders entscheidungswesentliche Sachverhaltselement in Frage zu stellen.

rechtliche Beurteilung:

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

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

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

- 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.

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 - 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 übernommenen Lasten.

Die Berücksichtigung von Lasten ist insbesonders auf Grund der Bestimmungen der Kapitalansammlungsrichtlinie geboten. Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe d) der Richtlinie 69/335/EWG bzw. [Art 11 Abs. 4 der RL 2008/7/EG](#) bestimmen, dass die Steuer bei Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b) der RL 69/335/EWG bzw. bei Kapitalzführungen gemäß Art 3 Buchstabe h) der RL 2008/7/EG vom tatsächlichen Wert

der erbrachten Leistungen abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus diesen Leistungen erwachsen, erhoben wird.

Bei Abschluss des gegenständlichen Einbringungsvertrages haben die Vertragsparteien eine sog. "unbare Entnahme" iSd [§ 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG](#) in Höhe von € 975.000,00 festgelegt.

[§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) in der hier maßgeblichen Fassung [BGBI. I Nr. 180/2004](#) bestimmt Folgendes:

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

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

2. Neben der in Z 1 genannten Passivpost kann eine weitere Passivpost in folgender Weise gebildet werden:

- Die Bildung ist mit 75% des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungsstichtag nach Berücksichtigung sämtlicher Veränderungen der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 begrenzt,*

- wobei der sich ergebende Betrag um sämtliche Veränderungen der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 zu kürzen ist.*

- Der Endbetrag gilt als mit Ablauf des Einbringungsstichtages entnommen.*

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

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

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

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

5. Gewinnausschüttungen einbringender Körperschaften, Einlagen im Sinne des [§ 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988](#) und die Einlagenrückzahlung im Sinne des [§ 4 Abs. 12 des](#)

Einkommensteuergesetzes 1988 in dem in Z 1 genannten Zeitraum können auf das einzubringende Vermögen bezogen werden."

§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG stellt eine Eigenkapitalentziehungsmöglichkeit besonderer Art dar. Vielfach beschränkt sich der Zweck von 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 € 975.000,00). 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](#)).

Der Gesellschafter X hat auf Grund des Einbringungsvertrages eine Forderung mit einem Nennwert von € 975.000,00 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. Im Ergebnis ist die Bemessung der Gesellschaftsteuer für den Einbringungsvorgang (soferne keine Befreiung nach dem UmgrStG zum Tragen kommt) bei Vereinbarung der Unverzinslichkeit der Entnahmeverbindlichkeit von einer höheren Bemessungsgrundlage vorzunehmen als bei Vereinbarung einer "marktgerechten" Verzinsung.

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

Sowohl nach innerstaatlichem Recht, 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).

Wird – wie im gegenständlichen Fall - im Einbringungsvertrag Zinsenlosigkeit der "unbaren Entnahme" vereinbart, verfügt der Gesellschafter – jedenfalls bis zum Fälligkeitszeitpunkt - über keinen Zinsenanspruch und kann er folglich auch nicht auf die Geltendmachung von Zinsen verzichten. Die Nichtvereinbarung von Zinsen trotz hinausgeschobener Fälligkeit der Gegenleitung stellt keinen eigenständigen Rechtsvorgang dar 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 die Tilgung der sog. "unbaren Entnahme" bis ins Jahr 2008 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 "Einbringungs- und Sacheinlagevertrag GZ*** von Notar*** vom 15. September 2005" ist. Nach den Vermerken im Bemessungsakt ergab die Prüfung seitens des Finanzamtes, dass der Einbringungsvorgang die Voraussetzungen für die Befreiung nach dem UmgrStG erfüllt.

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

Beilage: 1 Stellungnahme des Finanzamtes in Kopie

Wien, am 16. März 2012