

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der A & B Rechtsanwälte GmbH, ADR, vertreten durch Pannonische Wirtschaftstreuhand GmbH, Hauptplatz 24, 2700 Wiener Neustadt gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 18. März 2010, ErfNr.****/2010, StNr.*** betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Verfahren beim Finanzamt

1.1 Ergänzungsersuchen vom 8. März 2010

Am 8. März 2010 richtete das (damalige) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz Finanzamt) ein Ersuchen um Ergänzung mit folgendem Inhalt an die A & B Rechtsanwälte GmbH (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.):

"Bei der Einbringung gem. Art. III UmgrStG des als GesnbR geführten Betriebes einer Rechtsanwaltskanzlei in die A & B Rechtsanwälte GmbH wurden unbare Entnahmen in Höhe von €1.132.105,41 zurückbehalten, für die in den Jahren 2005/06 und 2006/07 keine Zinsen verrechnet wurden. Der offene Saldo per 02/2007 betrug €818.321,17.

Wurden in den Wirtschaftsjahren 2007/08 und 2008/09 für diese unbaren Entnahmen Zinsen verrechnet?

Wie hoch war der Saldo der noch nicht entnommenen unbaren Entnahmen zum Bilanzstichtag 02/2008 und 02/2009?"

Zur Beantwortung übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf. dem Finanzamt mit Telefax vom 16. März 2010 unter Hinweis auf die Rechtsmeinung der Kammer der

Wirtschaftstreuhänder vom 14. September 2009, bei der die Gesellschaftsteuerpflicht verneint werde, folgende Aufstellung:

	Saldo 02/07	Entnahmen 08	Stand 02/08	Entnahmen 09	Stand 02/09
A	655.941,10	12.669,85	643.271,25	6.000,00	637.271,25
B	162.380,07	66.729,85	95.650,22	6.400,00	89.250,22
	818.321,17	79.399,70	738.921,47	12.400,00	726.521,47
					Gesellschaftsteuer
A	2008	12	35.728,32		357,28
B	2008	12	7.095,83		70,96
A	2009	12	35.214,92		352,15
B	2009	12	5.084,76		50,24
					831,24

1.2. Gesellschaftsteuerbescheid vom 18. März 2010

Mit Bescheid vom 18. März 2010 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für den "Verzicht auf Verzinsung von Forderungen aus unbaren Entnahmen gem § 16 (5) 2 UmgrStG für den Zeitraum 01.03.2007 – 28.02.2009 durch die Gesellschafter Dr. C A und Dr. D B" Gesellschaftsteuer in Höhe von € 831,24 (1% vom Wert der Leistung iHv € 83.123,85) fest. Die Bescheidebegründung lautet wie Folgt:

"Bei der Einbringung der bisher als GesnbR geführten Rechtsanwaltskanzlei durch die Gesellschafter Dr. C A und Dr. D B per 28.02.2005 erfolgten unbare Entnahmen in Höhe von €1.132.105,41, die in den Folgejahren teilweise entnommen wurden. Auf eine Verzinsung der Forderung wurde im Vorhinein nicht verzichtet, weshalb die Nichtverrechnung von Zinsen erst im jeweiligen Jahr der Nichtverrechnung eine Leistung im Sinne des KVG darstellt, und zwar als Überlassung einer Forderung zu einer den Wert nicht erreichbaren Gegenleistung.

Die Leistung wurde in Höhe der Zinsen mit einem Zinssatz von 5,5% vom arithmetischem Mittel der noch nicht entnommenen unbaren Entnahmen berechnet. Diese Zinsen betrugen hinsichtlich der Forderungen des Dr. A im WJ 2007/2008 €35.728,34 und 2008/2009 €35.214,92 und hinsichtlich Dr. B im WJ 07/08 €7.095,83 und 08/09 €5.084,76."

1.3. Berufung

In der dagegen erhobenen Berufung beantragte die Bf., die Gesellschaftsteuer mit Null festzusetzen. Die Begründung lautet wie Folgt:

"Dazu ist anzumerken, dass sich die Begründung von unbaren bzw. vorbehalten Entnahmen lediglich aus einem Buchungsvorgang, der die Zerlegung eines Kapitalkontos (Eigenkapital) beinhaltet, ergibt.

Diese rein buchhalterische Maßnahme führt zu keiner Zuzählung einer Darlehensvaluta und stellt keinen Realkontrakt dar. Es kann sich daher bei diesen offenen Verrechnungspositionen (siehe dazu § 16 Abs. 5 Z 1 und 2 UmgrStG) weder um Darlehens- noch Kreditpositionen handeln. Es wurden auch keine "Gegenstände" an die Gesellschaft überlassen. Da kein Darlehens- oder Kreditvertrag vorliegt, sondern ein Schuldverhältnis sui generis, ergibt sich kein Anspruch auf Verzinsung. Es ist daher nicht denkmöglich, auf einen "Nichtanspruch" zu verzichten.

Der Vorteil der Unverzinslichkeit von unbaren bzw. vorbehaltenen Entnahmen hat somit seine Wurzel unmittelbar in der Einbringung.

Aus den vorgenannten Gründen liegt der Tatbestand des § 2 Abs. 4 lit c KVG nicht vor und es kann daher keine Steuerschuld entstehen.

Würde man davon ausgehen, dass mit Abschluss des Einbringungsvertrages der Tatbestand für die Steuerschuld erfüllt sei, ordnet § 22 Abs. 4 UmgrStG durch ausdrücklichen Verweis auf "Einbringung nach § 12 UmgrStG" Steuerfreiheit an. Damit würde auch jede Form der Nichtverzinsung unter den Steuerbefreiungstatbestand fallen.

Nach § 7 Abs. 1 Z 1 bzw Z 2 KVG ergibt sich die Steuerbemessungsgrundlage aus dem Wert der Gegenleistung bzw dem Wert der Leistung. Nach § 1 Abs. 1 BewG gelten die Bestimmungen des ersten Teils (§§ 2 bis 17) auch für die Gesellschaftsteuer. Nach § 12 BewG sind (aktive und passive) Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, idR mit dem Teilwert anzusetzen. Der Teilwert ergibt sich aus dem Wert des Zusammenhangs im Hinblick auf die Bedeutung für den Betrieb. Bei Forderungen und Verbindlichkeiten ist zu berücksichtigen, dass es idR keinen besonderen Betriebszusammenhangswert gibt. Dh, dass der Wert einer Forderung bzw. Verbindlichkeit wird idR durch die Zugehörigkeit zu einem Betrieb nicht verändert. Die Unverzinslichkeit ist in jedem Fall ein wertbeeinflussender Faktor.

So sind z.B. Forderungen in der Regel mit ihrem Nennwert zu bewerten. Unter Berücksichtigung von Fälligkeit, Verzinslichkeit und Einbringlichkeit der Forderungen kann sich ein niedrigerer Teilwert ergeben (vgl Doralt/Mayr, EStG6, § 6 Tz. 202; VwGH 11.5.2005, 2002/13/0021). Dass die Unverzinslichkeit eine wesentliche Bedeutung für den Teilwert hat, ergibt sich aus der stRsp des VwGH (Erkenntnisse vom 15. Mai 1964, 1975/62; 11. April 1978, 2705, 2752/77, 14. Dezember 1988, 84/13/0063).

Dies gilt im Rahmen der Bewertung nach dem BewG auch für Verbindlichkeiten. Ein sich aus § 6 Z 3 EStG für einkommensteuerliche Zwecke ergebendes Abzinsungsverbot hat für die Bewertung nach dem BewG keine Bedeutung (vgl VwGH 23.11.1994, 91/13/0111). Die Höhe des Betriebsvermögens ergibt sich aus der Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten aktiven Wirtschaftsgüter abzüglich der mit dem Teilwert bewerteten Verbindlichkeiten (VwGH 20.2.2008, 2006/15/0351 zur Bewertung von Betriebsvermögen nach dem 1. Teil des BewG für Erbschaftssteuerzwecke).

Auf Grund der im konkreten Fall fehlenden Bedeutung der Betriebszugehörigkeit für Zwecke der Wertfindung kann auch § 14 Abs. 3 BewG sinngemäß angewendet werden,

wonach der Wert einer Schuld abzuzinsen ist (was zu einem entsprechend niedrigeren Teilwertansatz führt) und daher bei Vereinbarung der Zinslosigkeit zu diesem Zeitpunkt der Vorteil bei Abschluss des Einbringungsvertrages der Gesellschaft als Teil des Einbringungsvermögens (und damit als Teil der Gegenleistung bzw. Leistung iSd § 7 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 KVG) übertragen wird, sodass zu diesem Zeitpunkt der Steuertatbestand verwirklicht wird, aber von der Befreiungsbestimmung nach § 22 Abs. 4 UmgrStG bzw. § 6 Abs. 1 Z 3 KVG (bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen) erfasst ist."

1.4. Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. April 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die Abweisung wurde wie folgt begründet:

"Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (18.11.1993 93/16/0104) unterliegt der durch den Zinsverzicht eines Gesellschafters bewirkte Vermögensvorteil für die Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer nach § 2 Z 4 lit.c KVG. Diese Rechtsprechung bezieht sich zwar nur auf Forderungen der Gesellschafter, die zivilrechtlich in die Form eines Darlehens gekleidet sind. Aus dem weit gefassten Steuertatbestand des § 2 Z 4 lit.c KVG ergibt sich jedoch, dass auch bei Gesellschafterforderungen anderen Ursprungs ein Zinsverzicht Gesellschaftsteuerpflicht auslöst. Für den Leistungsbegriff der Gesellschaftsteuer ist es nämlich ohne Bedeutung, unter welchem Rechtstitel die Gesellschafterleistung erbracht wird. Entscheidend für die Gesellschaftsteuerpflicht ist lediglich, ob die Zurverfügungstellung von Kapital an die Kapitalgesellschaft im Gesellschaftsverhältnis begründet ist, was für den Zinsverzicht der Fall ist. (vgl. UFS v. 08.07.2009 RV/0004-I/08).

Im Übrigen steht wohl außer Zweifel, dass im freien Wirtschaftsverkehr für das Zurverfügungstellen von Kapital Zinsen als angemessene Gegenleistung verlangt werden und das Nichtverlangen von Zinsen einen Vermögensvorteil für den Kapitalnutzungsberechtigten darstellt. Das Kapital wird in diesem Fall also zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung der Gesellschaft überlassen."

1.5 Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz erstattete die Bf. kein weiteres Vorbringen.

2. Verfahren vor dem UFS und BFG

2.1. Vorlage der Berufungen an den UFS

Mit Vorlagebericht vom 16. April 2010 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

2.2. Übergang der Zuständigkeit auf das BFG / Gerichtsabteilung 1062

Am 31. Dezember 2013 war die gegenständliche Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die

Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Vom Geschäftsverteilungsausschuss wurde die Rechtssache nunmehr der Gerichtsabteilung 1062 zur Erledigung zugewiesen.

2.3. Beweisaufnahme durch das BFG

Vom Bundesfinanzgericht wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr.****/2010 sowie in den über Aufforderung vom 18. Mai 2015 übermittelten Bemessungsakt ErfNr.****/2008 sowie in den Arbeitsbogen der Außenprüfung ABNr.*** (in dem sich ua. der Gesellschaftsvertrag der Bf. befindet).

II. Sachverhalt

Die beiden Rechtsanwälte Dr. C A und Dr. D B haben seit 1. Juli 1990 eine Rechtsanwaltskanzlei in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts betrieben. Mit Gesellschaftsvertrag vom **.****.2005 errichteten Herr Dr. C A und Herr Dr. D B die A und B Rechtsanwälte GmbH (kurz Bf.) mit einem Stammkapital von € 35.000,00, dass von den beiden Gesellschaftern jeweils zur Hälfte übernommen wurde. Die Stammeinlage wurde zur Hälfte bar eingezahlt. Die restlich aufzubringende Stammeinlage von jeweils € 8.750,00 wurde durch Einbringung des dem gemeinsam betriebenen Unternehmens gewidmeten Vermögensgegenstände aufgebracht. Die Einbringung erfolgte nach den Bestimmungen des Art. III UmgrStG zum Einbringungsstichtag 28. Februar 2005. Die Eintragung der Bf. im Firmenbuch erfolgte am **.*****.2005.

In der Einbringungsbilanz werden unter den Verbindlichkeiten "unbare Entnahmen gem. § 16 (5) 1 UmgrStG" in Höhe von € 1.132.105,41 ausgewiesen. Im Gesellschaftsvertrag wurde hinsichtlich der Verbindlichkeit aus dem Titel "unbare Entnahme gem. § 16 (5) 1 UmgrStG" keine Vereinbarung über den Zeitpunkt der Tilgung oder über die Verzinsung getroffen.

Die Verbindlichkeiten der Bf. gegenüber den beiden Gesellschaftern aus dem Titel "unbare Entnahmen gem. § 16 (5) 1 UmgrStG" reduzierten sich in den Wirtschaftsjahren 2007/2008 und 2008/2009 wie in der von der Bf. dem Finanzamt übermittelten Aufstellung dargestellt. Im Zeitraum 1. März 2007 bis 28. Februar 2009 stellten die beiden Gesellschafter der Bf. keine Zinsen in Rechnung.

III. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen sowie dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben.

IV. Rechtslage und Erwägungen:

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.

Unverzinsten Darlehen, die ein Gesellschafter der Gesellschaft freiwillig (also ohne gesellschaftsvertragliche Verpflichtung) gewährt, sind als Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung anzusehen (vgl. VwGH 18.11.1993, 93/16/0104). Bei zunächst verzinsten Darlehen, bei denen während der Laufzeit ein Verzicht auf die Verzinsung stattgefunden hatte, liegt ein Verzicht auf Forderungen vor. Bei von vornherein unverzinslichen Darlehen ist ein späterer Verzicht nicht denkbar (vgl. ua. VwGH 27.4.1987, 85/15/0323). Der Nutzung der Darlehensvaluta steht im Fall der Unverzinslichkeit keine Gegenleistung gegenüber (vgl. VwGH 18.12.1995, 95/16/0195; VwGH 18.11.1993, 93/16/0104). Die Unverzinslichkeit des Darlehens muss durchaus nicht immer ausdrücklich vereinbart sein. Es genügt, wenn die Vertragspartner auf erkennbare Art und Weise Willensübereinstimmung erzielt haben, dass für die Gewährung des Darlehens Zinsen nicht verrechnet werden sollen (vgl. VwGH 27.3.1980, 2620/77).

Auf Grund des § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet.

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

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

Bei einer Neugründung einer Kapitalgesellschaft entsteht die Gesellschaftsteuerschuld mit dem Erwerb der Gesellschaftsrechte; diese ist mit der Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch erfolgt (vgl. VwGH 28.6.2007, 2006/16/0020).

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

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (in Folgenden kurz RL 69/335/EWG), neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG (kurz RL 2008/7/EG) unmittelbar anzuwenden.

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

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 verstoßen würden (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

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

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

Durch die Entscheidung VwGH 27.09.2012, 2010/16/0065 wurde klargestellt, dass die Anordnung der Richtlinie 69/335/EWG, wonach Lasten und Verbindlichkeiten der Gesellschaft vom Wert der Einlage abzuziehen sind, trotz des Fehlens eines entsprechenden Spielraumes nicht in nationales Recht umgesetzt wurde. Sie ist jedoch auch im Lichte der Rechtsprechung des EuGH, wonach nur der tatsächlich der Gesellschaft zugekommene Betrag zur Stärkung von deren Wirtschaftspotential dient, ausreichend bestimmt, weshalb einer unmittelbaren Anwendung dieser Anordnung nichts im Wege steht.

Im gegenständlichem Fall wurde bei Gründung der Bf. von den beiden Gesellschaftern (neben Bareinlagen) eine Sacheinlage durch Einbringung aller bisher der Gesellschaft bürgerlichen Rechtes gewidmeten Vermögenswerte unter Einstellung einer sog.

"unbare Entnahme" iSd § 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG in Höhe von € 1.132.105,40 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 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 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).

Die zivil- und gesellschaftsrechtliche Problematik besteht im Zusammenhang mit unbaren Entnahmen darin, dass hier erst aus Anlass der Einbringung des Einzelunternehmens eine Verbindlichkeit der übernehmenden Kapitalgesellschaft gegenüber ihrem einbringenden Gesellschafter begründet wird, mag sie auch steuerrechtlich auf einen früheren Zeitpunkt (den Einbringungsstichtag) rückbezogen werden. Es wird also nicht eine bereits bestehende betriebliche Verbindlichkeit des Einbringenden von der Gesellschaft übernommen, sondern vielmehr dem Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft eine Forderung eingeräumt, die vor der Einbringung nicht bestand. Dieser Vorgang unterscheidet sich in der Tat kaum von einem Kaufvertrag, mit dem der Gesellschafter sein Unternehmen auf die Gesellschaft überträgt und dafür eine Kaufpreisforderung erhält (mag diese auch niedriger sein als der Wert des Unternehmens). Die unbaren Entnahmen stellen daher nicht bloß ein Instrument zur Schmälerung des Einbringungsvermögens dar (Pilgerstorfer, Betriebseinbringungen mit "unbaren Entnahmen" - ein Problem der verdeckten Sacheinlage, wbl 2004, 353).

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 Forderungen der Gesellschafter 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.

Bei der "unbaren Entnahme" ist es wie beim Kreditkauf der Parteienvereinbarung nicht nur vorbehalten, in welcher Höhe und mit welcher Fälligkeit die Gegenleistung festgesetzt wird, sondern auch wie diese dargestellt wird. So ist es zB möglich, in den Kaufpreis einen Kreditzuschlag (wobei darunter die Differenz zwischen hypothetischem Barkaufpreis und tatsächlichem Kreditkaufpreis verstanden wird) und somit Zinsen in den nominellen Betrag einzurechnen, ohne diese gesondert auszuweisen. Die Darstellung der Gegenleistung allein ändert nichts an ihrem Wert (vgl. dazu UFSW 22.3.2011, RV/2013-W/06).

Nicht nur im Bereich der Umsatzsteuer gehören Ziel- und Stundungszinsen, die der Käufer im Zusammenhang mit dem Kauf einer Ware aufwenden muss, zum Entgelt, sondern auch bei der Grunderwerbsteuer erhöhen neben dem nominellen Kreditkaufpreis vereinbarte Zinsen den Wert der Gegenleistung (vgl. VwGH 26.1.1989, 88/16/0036). Wenn eine Verzinsung der "unbaren Entnahmen" im Einbringungsvertrag vereinbart worden wäre, könnte dies zu einer weiteren Vermögensverschiebung von der Kapitalgesellschaft zur Sphäre des Gesellschafters führen, weshalb derartige Zinsen als zusätzliche Gegenleistung der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter für das eingebrachte Vermögen in Betracht kämen. Das "Nichtvereinbaren" einer Verzinsung im Einbringungsvertrag stellt aber nicht umgekehrt eine gesondert steuerpflichtige Leistung des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft dar (vgl. UFSW 4.4.2011, RV/2395-W/07).

Die von der Bf. nach der Einbringung zu erfüllende Verbindlichkeit - im gegenständlichen Fall in Höhe von € 1.132.105,41 kürzt daher als "Last" die Bemessungsgrundlage von der die Gesellschaftsteuer für den Gründungsvorgang (sofern keine Befreiung zusteht) zu berechnen ist. Dabei ist im Rahmen der Bewertung der "Last" 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 Gründungsvorgang, sondern setzte das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid Gesellschaftsteuer für den "Verzicht auf Verzinsung für den Zeitraum 1. März 2007 bis 28. Februar 2009" fest.

Bei Kreditierungsvereinbarung hat der Käufer erst zum vereinbarten oder - bei Kreditierung auf unbestimmte Zeit - durch Mahnung festgesetzten Fälligkeitszeitpunkt (§§ 904, 1417) zu zahlen und gebühren ab diesem Zeitpunkt auch Verzugszinsen. Eine Verzinsung des Kaufpreises für die Zeit zwischen Übergabe und Kaufpreiszahlung findet mangels abweichender Vereinbarung nicht statt (Aicher in 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).

Im gegenständlichen Fall haben die Vertragsparteien weder hinsichtlich des Zeitpunktes der Tilgung der "unbaren Entnahme" noch hinsichtlich der Verzinsung eine Vereinbarung getroffen. Mangels Vereinbarung einer Verzinsung im Einbringungsvertrag verfügt die Gesellschafterin bis zum Fälligkeitszeitpunkt über keinen Zinsenanspruch, auf den sie in der Folge verzichten hätte können. Es wurde daher 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 Gesellschafter der Kapitalgesellschaft trotz eingetretener Fälligkeit eine weitere Stundung gewährt hätte bzw. wenn die Gesellschafter trotz Vorbehalt von Zinsen im Einbringungsvertrag zu einem späteren Zeitpunkt auf das in Rechnung stellen von Zinsen verzichtet hätten (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). Für eine derartige Konstellation liegen hier aber keine Anhaltspunkte vor.

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

V. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dass das Einstellen der Passivpost nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG ein Absinken des Eigenkapitals der Gesellschaft bewirkt und die spätere Tilgung dieser Passivpost den Eigenkapitalstand unberührt lässt, wurde durch die Judikatur des VwGH bereits geklärt (vgl. VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029). Ebenso geklärt wurde, dass es für die gesellschaftsteuerliche Beurteilung entscheidend ist, ob der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft einen Kapitalbetrag von vorneherein unverzinst zur Nutzung überlässt oder ob ein Verzicht des Gläubigers auf bereits entstandene Zinsen stattgefunden hat (vgl. ua. VwGH 27.4.1987, 85/15/0323). Für den Ausgang des gegenständlichen Verfahrens war letztendlich die Lösung der Tatfrage entscheidend, ob im konkreten Einzelfall ein Verzicht der Gesellschafter auf Zinsen erfolgt ist.

Wien, am 23. Juni 2015