



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADR, vertreten durch Holztrattner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 1130 Wien, Fichtnerg. 10, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 18. April 2008 zu ErfNr***, StNr*** betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Einbringung eines Teilbetriebes/unbare Entnahmen

Am 13. Oktober 2005 schlossen die Offene Handelsgesellschaft XX, FN***1 (kurz OHG) als Einbringende und die BW, FN***2 (kurz GmbH) als übernehmende Körperschaft einen Einbringungsvertrag über die Einbringung des Teilbetriebes "***Verkauf" ab.

Darin wurde ua. Folgendes festgehalten:

"Die unbare Entnahme gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) darf erst 6 Monate nach Eintragung der Einbringung im Firmenbuch und nur ohne Gefährdung der Liquidität der BW getilgt werden."

In der Einbringungsbilanz zum 31. Jänner 2005 wird unter den Verbindlichkeiten ua. Folgendes ausgewiesen:

"Passivpost gemäß [§ 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG](#) (unbare Entnahme) € 1.800.000,00".

Am 10. November 2005 wurde die Einbringung des Teilbetriebes "Bekleidung Verkauf" im Firmenbuch eingetragen.

2. Verfahren beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien

2.1. Anzeige des Einbringungsvertrages beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien

Mit elektronischer Abgabenerklärung vom 13. Oktober 2005 wurde der Einbringungsvertrag mittels FinanzOnline beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien angezeigt.

2.1. Vorhalt des Finanzamtes

Am 24. Jänner 2008 richtete das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien einen Vorhalt mit folgendem Inhalt an die Bw.:

"Zur unbaren Entnahme von € 1.800.000,00 lt. Einbringungsbilanz vom 31.1.2005 wird um Bekanntgabe ersucht.

Wurde eine Verzinsung vereinbart? Wenn ja, bitte um Bekanntgabe der Höhe.

Erfolgten hinsichtlich der o.a. unbaren Entnahme tatsächlich Entnahmen, wenn ja in welcher Höhe?

Verbleibt bzw. verblieb das Kapital unverzinst oder gering verzinst, so werden Sie ersucht, den Wert der jährlichen Zinsersparnis für 2005, 2006 und 2007 bekanntzugeben.

Die unbare Entnahme ist echtes Fremdkapital (siehe UmgrStRI 2002, Rz 912) und durch die Nichtberechnung von Zinsen wird der Tatbestand des [§ 2 Z 4c KVG](#) verwirklicht.

Bemessungsgrundlage ist der Wert der jährlichen ersparten Zinsaufwendungen. Kann kein Wert erklärt bzw. bekannt gegeben werden, wird der Zinsgewinn gem. § 17 BewG mit 5,5% per anno berechnet.

Liegt der Zinssatz der bekanntgegebenen Zinsersparnis unter 5,5% p.a., wird um Vorlage der Grundlagen der Zinssatzermittlung ersucht."

2.2. Schriftsatz der Bw.

Mit Schriftsatz vom 25. Februar 2008 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass im Einbringungsvertrag die Verzinsung der unbaren Entnahme nicht vereinbart worden sei. Im Zeitraum 13. Oktober 2005 (Unterfertigung Einbringungsvertrag) bis 31. Dezember 2007 seien folgende tatsächlichen Entnahmen erfolgt:

Zeitpunkt	Veränderung	Stand unbare Entnahme
13.10.2005	1.800.000,00	1.800.000,00
28.02.2006	- 8.480,28	1.791.519,72
31.03.2006	-101.674,55	1.689.845,17
30.06.2006	- 7.400,00	1.682.445,17
31.07.2006	- 5.140,00	1.677.305,17
30.09.2006	- 1.315,00	1.675.990,17
31.10.2006	- 2.060,00	1.673.930,17
30.11.2006	80.000,00	1.753.930,17

31.12.2006	- 2.500,00	1.751.430,17
31.01.2007	- 1.300,00	1.750.130,17
28.02.2007	- 517,99	1.749.612,18
31.03.2007	- 4.848,33	1.744.763,85
30.04.2007	- 1.350,00	1.743.413,85
31.05.2007	- 5.000,00	1.738.413,85
30.06.2007	19.006,35	1.757.420,20
31.07.2007	- 3.200,00	1.754.220,20
31.08.2007	- 630,00	1.753.590,20
31.10.2007	- 1.163.704,56	589.885,64
30.11.2007	- 248.275,47	341.610,17
31.12.2007	- 15.933,17	325.677,00

Dieser Aufstellung schloss die Bw. eine Berechnung der Zinersparnis an, in der ausgehend von einem Zinssatz von 2,92 % im Jahr 2005, von 3,63 % im Jahr 2006 und von 4,69 % im Jahr 2007 eine Zinersparnis von € 132.105,01 errechnet wurde. Der Zinssatz entspreche den verrechneten Kreditzinsen in diesem Zeitraum Dazu wurde dem Finanzamt als Anlage eine Darstellung der Zinsentwicklung laut Österreichischer Nationalbank, in der der Kreditzinssatz an nichtfinanzielle Unternehmen für Kredite über 1 Mio. € mit den oben genannte Zinssätzen ausgewiesen wurde) übermittelt.

2.3. Gesellschaftsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 18. April 2008 setze das Finanzamt gegenüber der Bw. für den Rechtsvorgang

*"Einbringungsvertrag GZ*** v. NOTAR (Einbringung eines Teilbetriebes "***Verkauf" der XX OHG in die obgen. GmbH) vom 13. Oktober 2005"*

Gesellschaftsteuer in Höhe von € 8.910,00 (1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs.1 Z.2 KVG in Verbindung mit § 2 Z.2 bis 4 KVG in Höhe von € 891.000,00) fest.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass laut Vorhaltbeantwortung vom 25. Februar 2008 zum Vorhalt vom 24. Jänner 2008 eine Verzinsung nicht vereinbart worden sei. Nach den Ausführungen im Vertrag sei eine unbare Entnahme auf unbestimmte Zeit gegeben (ohne Gefährdung der Liquidität). Daher liege eine unverzinst auf unbestimmte Dauer gewährte unbare Entnahme vor. Bemessungsgrundlage sei der ersparte Zinsaufwand, dh. die fiktiven Gesamtzinsen, die im Fremdvergleich hätten geleistet werden müssen.

Bemessungsgrundlage: € 1.800.000,00 x 5,5% x 9 Jahre (unbestimmte Dauer) =
€ 891.000,00

2.4. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde beantragt, den Gesellschaftsteuerbescheid aufzuheben bzw. in eventu die Gesellschaftsteuer mit € 1.321,05 festzusetzen.

1. Zur beantragten Aufhebung des Bescheides wurde ausgeführt, dass im angefochtenen Bescheid Gesellschaftsteuer für die Einbringung eines Teilbetriebes "***Verkauf" der XX OHG in die BW festgesetzt worden sei. Gemäß [§ 22 Abs 4 des UmgrStG](#) seien Einbringungen und dafür gewährte Gegenleistungen von Kapitalverkehrsteuern befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden bestehe. Da der Teilbetrieb in oben angeführte Einbringung jedenfalls länger als zwei Jahre bestanden habe, dürften Kapitalverkehrsteuern und somit die Gesellschaftsteuer im Zusammenhang mit dem Einbringungsvorgang nicht festgesetzt werden. Somit sei die Festsetzung der Gesellschaftsteuer rechtswidrig, der Gesellschaftsteuerbescheid sei daher aufzuheben.

2. Begründung in eventu:

Sofern der Gesellschaftsteuerbescheid so zu verstehen sei, dass eine so genannte verdeckte Einlage vorliege, die der Gesellschafter zu unterwerfen sei, sei anzuführen, dass diesfalls nur die tatsächlich stattgefundene verdeckte Einlage zu versteuern sei. Es sei richtig, dass im Einbringungsvertrag die Verzinsung nicht geregelt sei. Weiters sei richtig, dass vom Oktober 2005 bis November 2007 eine solche Verzinsung nicht stattgefunden habe und somit die Gesellschafter der Gesellschaft einen Vorteil gewährt hätten. Für diesen Vorteil sei die Festsetzung einer Gesellschaftsteuer denkbar.

In der Vorteilsbeantwortung vom 25. Februar 2008 sei die Berechnung dieses Vorteils beigelegt worden. Die Zinsen hätten nach dieser Berechnung € 132.105,01 betragen. Die darauf anfallende Gesellschaftsteuer würde € 1.321,05 betragen.

Eine nicht stattgefunden fiktive Verzinsung in der Zukunft könne keinesfalls Bemessungsgrundlage für eine Gesellschaftsteuer sein. Es sei unzulässig aus diesem Umstand zu schließen, dass eine Verzinsung nicht stattfinden werde. In den nächsten Abschlüssen wäre, sofern die unbare Entnahme nicht bereits zurückbezahlt worden wäre, eine Verzinsung vorgenommen worden. Eine der Gesellschaftsteuer zu unterwerfende verdeckte Einlage könne somit nur für die Vergangenheit festgelegt werden.

Zur Höhe des Zinssatzes werde auf die Vorhaltsbeantwortung verwiesen, nach der im Zeitraum 2005 bis 2007 die tatsächlichen Zinssätze weit unter dem vom Finanzamt gewählten Zinssatz von 5,5% gelegen seien.

Aus den angeführten Gründen werde ersucht, die Gesellschaftsteuer entweder zur Gänze aufzuheben bzw. mit einem verminderten Betrag festzusetzen.

2.5. Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juli 2008 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid insofern ab, als die Gesellschaftsteuer nunmehr mit € 6.868,80 (1 % vom Wert der Leistung gemäß 7 Abs.1 Z.2 KVG in Verbindung mit § 2 Z.2 bis 4 KVG in Höhe von € 686.880,00) 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 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.

Erfolgt die Rückzahlung nach Maßgabe der Liquidität, stellt dies eine unbestimmte Dauer dar. Hinsichtlich der Berechnung wird der Zinssatz mit 4,24% angesetzt. Dies ist der für Kredite an nichtfinanzielle Unternehmen mit einer Laufzeit über 5 Jahren und einer Kredithöhe über 1 Mill. Euro von der ÖNB veröffentlichte Zinssatz.

*Es ergibt sich daher folgende Bemessungsgrundlage
 $1.800.000 \times 4,24\% \times 9 \text{ Jahre} = 686.880.-"$*

2.6. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wiederholte die Bw. ihren Antrag, den angefochtenen Bescheid entweder zur Gänze aufzuheben bzw. die Gesellschaftsteuer mit einem verminderten Betrag festzusetzen. Darüber hinaus stellte sie den Antrag, dass über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat entschieden und eine mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt wird.

3. Verfahren vor dem UFS

3.1. Einsicht ins Firmenbuch sowie in den vom Finanzamt vorgelegten

Bemessungsakt

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde Beweis erhoben durch Einsicht ins Firmenbuch zu FN***1 und FN****2 sowie in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr***.

3.2. Vorhalt an die Bw. vom 19.10.2009

Auf Grund einer telefonischen Urgenz des steuerlichen Vertreters der Bw. teilte die Referentin der Bw. mit Vorhalt vom 19. Oktober 2009 zur Vorbereitung auf die von der Berufungswerberin beantragte mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat mit, welche Beweismittel dem unabhängigen Finanzsenat zum damaligen Zeitpunkt vorlagen und wie sich auf Grund dieser Beweismittel die Sach- und Rechtslage für die Referentin zum damaligen Zeitpunkt darstellte. Für die Abgabe einer allfälligen schriftlichen Stellungnahme, die Vorlage weiterer Beweismittel (zB Nachweis über Rückzahlungen und/oder Zinsenzahlungen für den Zeitraum nach dem 31. Dezember 2007) wurde der Bw. eine Frist von einem Monat ab Zustellung des Vorhaltes eingeräumt.

3.3. Telefonate mit dem steuerlichen Vertreter der Bw.

Bei einem am 29. Oktober 2009 erfolgten Telefonat der Referentin mit einem Mitarbeiter der steuerlichen Vertretung der Bw. wurde mitgeteilt, dass eine schriftliche Stellungnahme nicht abgegeben werde, sondern es werde eine Zurückziehung der Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und der Befassung des gesamten Berufungssenates übermittelt werden. Nach dem entgegen der telefonischen Ankündigung keine Zurücknahme der Anträge beim Unabhängigen Finanzsenat einlangten, erfolgten am 18. Jänner 2010 und am 29. Jänner 2010 weitere Telefonate mit der steuerlichen Vertretung der Bw., bei denen der Referentin mitgeteilt wurde, dass der seinerzeit zuständige Mitarbeiter nicht mehr in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung tätig sei und sich sein Nachfolger die Sache erst ansehen müsse. Er werde sich melden und solle mit der Anberaumung einer Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat noch zugewartet werden.

3.3. Vorhalt an das Finanzamt vom 4. Jänner 2012

Mit Vorhalt vom 4. Jänner 2012 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates dem Finanzamt unter Hinweis auf die zwischenzeitig ergangenen Entscheidungen UFS 22.3.2011, RV/2013-W/06 sowie UFS 4.4.2011, RV/2395-W/07 mit, aus welchen Erwägungen aus ihrer Sicht, der gegenständlichen Berufung Folge zu geben sei.

3.4. Stellungnahme des Finanzamtes

Die vom Finanzamt dazu abgegebene Stellungnahme 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. Hierdurch 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 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 Einbuchten 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 Erlässe 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.

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 unentgeltlichen 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 Erlässe Bundessteuertagung GV Ergebnisse 2006 Pkt. 3.11, und die Bundessteuertagung GV Ergebnisse 2008, Pkt. 2.2 enthalten 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 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 Einbringungstichtag 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 Einbuchten 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 übernehmenden GmbH 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. Hiedurch unterscheidet sich eine Einbringung mit Vorbehalt eine Entnahme zu tätigen von einem Kreditkauf.

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

Werden in strikter Anknüpfung an das Zivilrecht gesellschaftsteuerrechtlich die Zahlungen in Erfüllung der vorbehaltenen Entnahme als Gegenleistung für die Einbringung angesehen, würde dies zu einem Widerspruch mit der in [§ 22 Abs. 4 UmgrStG](#) vorgesehenen Gesellschaftsteuerbefreiung für Einbringungen nach [§ 12 UmgrStG](#) führen, da [§ 12 UmgrStG](#) auch [§ 19 UmgrStG](#) als tatbestandsvoraussetzend nennt.

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. Der Rechtsprechung des OGH ist nicht zu entnehmen, dass hier keine Nutzung vorliegen würde. Die Zahlungen in Rückführung der vorbehaltenen Entnahme als Gegenleistung für das zur späteren Entnahme vorbehaltene scheidet schon begrifflich aus. 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. Im Rechtsmittelverfahren wird das Nichtbestehen eines grundsätzlichen Verzinsungsanspruches nicht behauptet, ja im Gegenteil wird sogar eine Zinsenberechnung vorgelegt. Die vereinbarte Tilgung der Entnahmeverbindlichkeit nur ohne Gefährdung 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. Den diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wurde im Vorlageantrag nichts erwidert. Das Finanzamt ersucht diese Aspekte bei der Entscheidung über die Berufung zu berücksichtigen.

3.5. Vorhalt an die Bw. vom 22.6.2012

Mit Vorhalt vom 22. Juni 2012 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates der Bw. mit, dass ihrer Ansicht nach angesichts der nunmehr vorliegenden Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. 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 und UFS 22.03.2011, RV/2013-W/06) für die rechtliche Beurteilung entscheidend sei, ob im Einbringungsvertrag vereinbart wird, dass die Entnahmeverbindlichkeit bis zur Fälligkeit nicht verzinst wird oder ob bloß keine Vereinbarung über die Verzinsung/Nichtverzinsung der Entnahmeverbindlichkeit bis zur Fälligkeit getroffen wird. Im gegenständlichen Fall seien die Angaben der Bw. zum Sachverhalt widersprüchlich bzw. mehrdeutig. Einerseits habe die Bw. im Schriftsatz ans Finanzamt vom 25. Februar 2008 erklärt, dass im Einbringungsvertrag die Verzinsung der unbaren Entnahme nicht vereinbart worden sei. In der Berufung hingegen werde ausgeführt, dass es richtig sei, dass im Einbringungsvertrag die Verzinsung nicht geregelt sei. Weiters sei richtig, dass vom Oktober 2005 bis November 2007 eine solche Verzinsung nicht stattgefunden habe. Es sei unzulässig aus diesem Umstand zu schließen, dass eine Verzinsung nicht stattfinden werde. In den nächsten Abschlüssen wäre, sofern die unbare Entnahme nicht bereits zurückbezahlt worden wäre, eine Verzinsung vorgenommen worden. Die Bw. wurde daher um Konkretisierung der Sachverhaltsangaben sowie um Vorlage von Unterlagen, aus denen ersichtlich ist, wann und mit welchen Beträgen nach dem 31.

Dezember 2007 Rückzahlungen erfolgten und ob für diesen Zeitraum Zinsenzahlungen geleistet wurden, gebeten.

3.6. Schriftsatz der Bw. vom 9.10.2012

Mit Schriftsatz vom 9. Oktober 2012 teilte die steuerliche Vertreterin der Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat mit, dass im vorliegenden Einbringungsvertrag die Verzinsung der Verbindlichkeit aus der "unbaren Entnahme" nicht vereinbart worden sei. Nach Rücksprache mit dem gesetzlichen Vertreter der Bw., Herrn NN, sei es der Wille der Vertragspartner gewesen, dass eben keine Verzinsung der Verbindlichkeit aus der "unbaren Entnahme" vorgenommen werden soll. Darüber hinaus sei es der ausdrückliche Wille der Vertragsparteien, dass die Verbindlichkeit aus der "unbaren Entnahme" nur ohne die Gefährdung der Liquidität getilgt werden darf (siehe auch die Vereinbarungen im Einbringungsvertrag).

Die Vertragsparteien hätten sich strikt an diese Vereinbarungen gehalten. Die Entwicklung der "unbaren Entnahme" stelle sich wie folgt dar (abweichendes Wirtschaftsjahr 31.01. des Jahres):

Wirtschaftsjahr	Stand der "unbaren Entnahme"
2008/2009	269.755,51
2009/2010	141.679,28
2010/2011	18.590,00

Die Verbindlichkeit aus der "unbaren Entnahme" sei im Wirtschaftsjahr 2011/2012 vereinbarungsgemäß getilgt worden. Eine Stundung seitens der Gesellschafter sei zu keinem Zeitpunkt vorgelegen.

Eine Verzinsung dieser Verbindlichkeit sei in keinem der folgenden Jahresabschlüsse vorgenommen worden. Dies bekräftige den Willen der Vertragsparteien eben keine Verzinsung vorzunehmen. Da die Vereinbarung der Vertragsparteien zu keinem Zinsenanspruch führe, könne weder eine fiktive Verzinsung noch eine bilanzielle Berücksichtigung erfolgen.

In der Korrespondenz mit dem Finanzamt bzw. im Rechtsmittelverfahren sei stets darauf hingewiesen worden, dass eine Verzinsung der Verbindlichkeit aus der "unbaren Entnahme" nicht vereinbart worden sei. Auch das Ergänzungsansuchen des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern sei am 25. Februar 2008 diesbezüglich eindeutig beantwortet worden.

Die Berechnung der "fiktiven" Zinsen im Rechtsmittelverfahren sei einerseits in pflichtgemäßer Beantwortung des Fragenvorhalts vom 24. Jänner 2008 (vgl. "verblieb das Kapital unverzinst")

und andererseits vor der Begründung "in eventu", dass das Finanzamt eine verdeckte Einlage unterstelle, erfolgt.

Einer verdeckten Einlage sei aber entgegenzuhalten, dass

- es sich bei der "unbaren Entnahme" nicht um einen Gegenstand handle, der zu Nutzung überlassen werden könne, sondern um eine von den Parteien vereinbarte Gegenleistung für die Sacheinlage, welche den Wert der Gesellschafterleistung mehr oder weniger – je nach vereinbarter Höhe und vereinbartem Zahlungsziel – verkürzt.
- wenn im Einbringungsvertrag keine Verzinsung der "unbaren Entnahme" vereinbart werde, verfüge der Gesellschafter bis zum Fälligkeitszeitpunkt über keinen Zinsenanspruch. Eine vom Einbringungsvorgang gesondert gesellschaftsteuerpflichtige Leistung liege daher nicht vor.

Der Gesellschaftsteuerbescheid sei daher aufzuheben.

Dem Schriftsatz angeschlossen wurden Kontoblätter des Kontos "Passivpost [§ 16 UmgrStG](#) ****" und des "Verrechnungskonto NN" der Wirtschaftsjahre 2008/2009, 2009/2010 und 2010/2011.

3.7. Zurücknahme der Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündliche Verhandlung

Mit Telefax vom 18. Oktober 2012 nahm die Bw. ihre Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündliche Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Auf Grund der im Einbringungsvertrag vom 13. Oktober 2005 getroffenen Vereinbarung bestand seit der Einbringung des Teilbetriebes "****Verkauf" von der XX, FN***1, in die Bw. eine Verbindlichkeit der Bw. gegenüber ihren Gesellschaftern, Herrn NN und YY, in Höhe von € 1.800.000,00. Mit der Tilgung dieser Verbindlichkeit sollte 6 Monate nach Eintragung der Einbringung im Firmenbuch begonnen werden, sofern dadurch die Liquidität der Bw. nicht gefährdet wird. Über eine Verzinsung der Verbindlichkeit wurde im schriftlichen Einbringungsvertrag keinerlei Vereinbarung getroffen, dh. es wurde weder ausdrücklich vereinbart, dass der Bw. der Betrag zinsenlos zur Nutzung überlassen wird, noch wurde ausdrücklich festgelegt, dass eine Verzinsung erfolgen wird.

Stillschweigend war der Wille der Vertragsparteien, dass keine Verzinsung vorgenommen werden wird.

Den Verbindlichkeiten der Bw. laut Einbringungsbilanz zum 31. Jänner 2005 von insgesamt € 2.011.684,88 (davon € 1.800.000,00 "unbare Entnahmen") standen ein Kassenbestand sowie Guthaben bei Kreditinstituten von insgesamt € 998.263,72 gegenüber. Nach den Jahresabschlüssen der Bw. zum 31. Jänner 2006, 31. Jänner 2007 und 31. Jänner 2008 entwickelten sich die Verbindlichkeiten der Bw. im Verhältnis zum Kassenbestand sowie den Guthaben bei Kreditinstituten wie Folgt:

	Verbindlichkeiten	Kassenbestand sowie Guthaben bei Kreditinstituten
31.01.2006	1.969.362,91	778.169,89
31.01.2007	2.112.638,26	1.729.898,74
31.01.2008	1.443.292,75	2.046.804,05

Nach den im Firmenbuch offengelegten Anhängen zu den Jahresabschlüssen hatte die Bw. in den genannten Wirtschaftsjahren keine Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr.

Die Bw. begann am 28. Februar 2006 mit der tatsächlichen Auszahlung der unbaren Entnahmen in unterschiedlich hohen Teilbeträgen, sodass bis zum 31. Dezember 2007 von den ursprünglich € 1.800.000,00 nur mehr eine Verbindlichkeit der Bw. gegenüber ihren Gesellschaftern von € 341.610,17 bestand. In den folgenden Wirtschaftsjahren stellt sich die Entwicklung der "unbaren Entnahme" wie folgt dar

Wirtschaftsjahr	Stand der "unbaren Entnahme"
2008/2009	269.755,51
2009/2010	141.679,28
2010/2011	18.590,00

Im Wirtschaftsjahr 2011/2012 wurde die Verbindlichkeit aus der "unbaren Entnahme" vereinbarungsgemäß getilgt. Eine Stundung seitens der Gesellschafter ist nicht vorgenommen worden.

Für den Zeitraum zwischen Abschluss des Einbringungsvertrages und der gänzlichen Tilgung des Betrages von € 1.800.000,00 verrechneten die Gesellschafter der Bw. entsprechend der bei Abschluss des Einbringungsvertrages getroffenen Vereinbarung keine Zinsen.

Beweiswürdigung

Diese Feststellungen gründen sich auf das Vorbringen der Bw. und den damit im Einklang stehenden eingesehenen Unterlagen. Das Finanzamt ging bei seiner rechtlichen Beurteilung ebenfalls davon aus, dass bereits bei Abschluss des Einbringungsvertrages auf unbestimmte Zeit Unverzinslichkeit festgelegt wurde und besteht kein Anlass für den Unabhängigen

Finanzsenat, dieses insbesondere 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 Kurzkomentar², 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 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 - 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 insbesondere 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 Kapitalzuführungen 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 € 1.800.000,00 festgelegt.

[§ 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).

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 € 1.800.000,00). 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 Gesellschafter haben auf Grund des Einbringungsvertrages eine Forderung mit einem Nennwert von € 1.800.000,00 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 (sofern 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 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 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 Gegenleistung 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. UFS 22.3.2011, RV/2013-W/06 sowie UFS 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" entsprechend der Liquidität der Berufungswerberin und wurden damit die im Einbringungsvertrag zur Fälligkeit getroffene Vereinbarung eingehalten. Überdies wurde mit dem angefochtenen Bescheid vom Finanzamt Gesellschaftsteuer für den Rechtsvorgang "*Einbringungsvertrag GZ*** v. NOTAR (Einbringung eines Teilbetriebes "***Verkauf" der XX OHG in die obgen. GmbH) vom 13. Oktober 2005*" festgesetzt. Nach den Vermerken im Bemessungsakt ergab die Prüfung seitens des Finanzamtes, dass der Einbringungsvorgang die Voraussetzungen für die Befreiung nach dem UmgrStG erfüllt.

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

Wien, am 22. Oktober 2012