



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., X., vertreten durch D.K., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. April 2008 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Einbringungsvertrag vom 21. Dezember 2005 brachten Herr A.S., Frau B.S., Herr C.S. und Herr D.S. ihre Beteiligungen an der KG in die GmbH, nunmehr Bw., der Berufungswerberin, ein. Im Punkt 6. Steuerliche Begünstigungen des Vertrages wurde festgehalten, dass die eingebrachten Gesellschaftsanteile am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages bereits länger als zwei Jahre als Vermögen der Einbringenden bestehen und daher die Befreiung von der Gesellschaftsteuer gem. [§ 22 Abs. 4 UmgrStG](#) anwendbar ist. Ebenso wird die Befreiungsbestimmung gem. [§ 6 Abs. 1 Z. 3 KVG](#) in Anspruch genommen.

Unter Punkt 2. Einbringungsvereinbarung wurden die baren Entnahmen gem. [§ 16 Abs. 5 Z. 1 UmgrStG](#), die baren Einlagen gem. [§ 16 Abs. 5 Z. 1 UmgrStG](#) und die unbaren Entnahmen gem. [§ 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG](#) aufgelistet. Laut Einbringungsbilanz betragen die unbaren Entnahmen insgesamt € 1,596.726,35. Für die unbaren Entnahmen wurde zwischen den Vertragsparteien keine Zinsenvereinbarung getroffen. Jede einbringende Vertragspartei ist berechtigt, nach Abstimmung mit den Mitgesellschaftern und nur nach Maßgabe der liquiden

Mittel der Gesellschaft die Auszahlung von Teilen der gem. [§ 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG](#) gebildeten Verrechnungsverbindlichkeiten (unbare Entnahmen) zu verlangen.

Mit Vorhalt vom 15. Februar 2008 richtete das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien folgende Fragen an die Berufungswerberin:

*„Wurde eine Verzinsung vereinbart? Wenn ja, bitte um Bekanntgabe der Höhe. Erfolgt 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 Zinersparnis für 2005, 2006 und 2007 bekannt zu geben.
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 Zinersparnis unter 5,5% p.a., wird um Vorlage der Grundlagen der Zinssatzermittlung ersucht.“*

Mit Schriftsatz vom 25. März 2008 wurden die Stände der Entnahmekonten zum 31.12.2005 mit insgesamt 1,347.305,24, zum 31.12.2006 mit insgesamt 1,327.704,38 und zum 31.12.2007 mit insgesamt 1,050.755,85 bekannt gegeben. Die darauf entfallenden Zinsen wurden mit 74.101,79, 73.023,74 und 57.791,57 bekannt gegeben. Nach Ansicht der Berufungswerberin wären infolge der Eintragung der Einbringung mit 17.1.2006 Zinsen erst ab diesem Zeitpunkt zu berechnen.

Mit Bescheid vom 16. April 2008 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Berufungswerberin Gesellschaftsteuer mit € 7.903,80 fest. Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

*„Nach den Ausführungen im Vertrag ist eine unbare Entnahme auf unbestimmte Zeit gegeben (nach Maßgabe der liquiden Mittel). Daher liegt eine unverzinst auf unbestimmte Dauer gewährte unbare Entnahme vor.
Bemessungsgrundlage ist der ersparte Zinsaufwand, dh. die fiktiven Gesamtzinsen, die im Fremdvergleich hätten geleistet werden müssen.
Bemessungsgrundlage: € 1.596.726,35 x 5,5% x 9 J. (unb.D.) = € 790.379,54“*

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

1. Es handelt sich um kein Gesellschafterdarlehen, sondern vielmehr um eine einbringungsgeborene Verbindlichkeit, die nicht KVG- pflichtig ist. Eine Verzinsung kann gem. § 18 Abs 3 ertragssteuerlich nur dann anerkannt werden, wenn diese im Einbringungsvertrag angemerkt wäre und darauf verzichtet wird. Und nur in diesem Fall könnte eine Nichtverzinsung Gesellschaftssteuerpflicht auslösen. Tatsächlich wurde im Einbringungsvertrag (Pkt. 9.) keine Vereinbarung über eine Verzinsung getroffen. Ein Zinsenverzicht auf Dauer wurde nicht ausgesprochen.

2. Im Umlaufbeschluss vom 17.1.2006 (siehe Beilage) wurde von den Gesellschaftern vereinbart, dass die Gesellschafter =A.S. und B.S. ihre unbaren Entnahme teilweise durch Gegenverrechnung mit dem Kaufpreis für die Liegenschaft in Z. im Jahr 2006 tätigen werden.

Darüber hinaus wurde von den Gesellschaftern vereinbart, dass eine Rückführung der unbaren Entnahmen nach Maßgabe liquider Mittel jederzeit erfolgen kann. Sollte innerhalb von 3 Jahren keine Tilgung erfolgen, werden Zinsen verrechnet.

Somit liegt keine unverzinsliche Entnahmeverbindlichkeit vor, die auf Dauer gewährt wird, sondern maximal ab dem Zeitpunkt der Eintragung der Gesellschaft, somit vom 17.1.2006 bis 17.1.2009. In diesem Zeitraum wären die fallenden Kapitalstände kontokurrentmäßig zu berücksichtigen.

In Hinblick auf Pkt. 1. der Begründung wird beantragt den angefochtenen Bescheid aufzuheben bzw. in eventu It. Pkt. 2 der Begründung die Vorschreibung anzupassen."

Dieser Berufung beigelegt wurde eine Kopie des Umlaufbeschlusses vom 17. Jänner 2006.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2008 wurde diese Berufung vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung wurde wie folgt begründet:

„Gemäß [§ 2 Z 4 lit c KVG](#) unterliegt die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung der Gesellschaftsteuer. Wird im Rahmen einer Einbringung eine vorbehaltene Entnahme iSd [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) gebildet und für diese Entnahme keine Verzinsung vereinbart, sind die Tatbestandsmerkmale des [§ 2 Z 4 lit c KVG](#) erfüllt. Hinsichtlich der Rückführung der vorbehaltenen Entnahme wurde vereinbart, dass diese nach Maßgabe der Liquidität erfolgt. Eine derartige Rückführungsvereinbarung gilt als auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, weshalb als Wert der gesamten Nutzung der neunfache Jahreswert anzusetzen ist. Bemessungsgrundlage sind die ersparten Zinsaufwendungen, d.h. die fiktiven Gesamtzinsen, die während des Berechnungszeitraumes im Fremdvergleich hätten geleistet werden müssen. Wird gleich bei der Vereinbarung der vorbehaltenen Entnahme Zinsenlosigkeit vereinbart, entsteht die Steuerschuld gleich. Daran vermag auch die im später gefassten Umlaufbeschluss vereinbarte Verzinsung nach drei Jahren nichts zu ändern. Im Bereich der Verkehrsteuern gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerschuld durch nachträgliche Vereinbarungen nicht beseitigt werden kann."

Im Vorlageantrag wurde ergänzend ausgeführt:

„1. Bei ausdrücklich oder stillschweigend (auch durch Nicht-Ansatz in der Bilanz dokumentiert) vereinbarter Unverzinslichkeit wird im Regelfall der Tatbestand des [§ 2 Abs 4 lit c KVG](#) schon deshalb nicht erfüllt, weil noch immer Gegenstände an die Gesellschaft zu einer den Wert erreichenden Gegenleistung übertragen werden. Dies ist im konkreten Fall erfolgt.

2. In einer rein kaufmännischen Betrachtung ersparte Zinsen sind dann deshalb nicht gesellschaftssteuerpflichtig, 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).

3. Der gesamte Vorgang ist einheitlich dem [§ 12 UmgrStG](#) zu unterstellen. Somit findet die Befreiungsbestimmung des [§ 22 Abs 4 UmgrStG](#) Anwendung.

Es wird daher beantragt, den angefochtenen Bescheid zur Gänze aufzuheben"

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Auf Grund des [§ 2 Z. 4 KVG](#) unterliegen der Gesellschaftsteuer noch folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, 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.

Nach [§ 7 Abs. 1 Z. 2 KVG](#) stellt bei Leistungen nach [§ 2 Z. 2 bis 4 KVG](#) der Wert der Leistung die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer dar.

Gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) kann u.a. bei der Einbringung von Betrieben in Körperschaften das nach [§ 14 Abs. 1 UmgrStG](#) auf den Einbringungstichtag anzusetzende einzubringende Vermögen des Einbringenden dahingehend verändert werden, dass eine Passivpost für vorbehaltene Entnahmen gebildet wird. [§ 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, 6 Ob 196/03x).

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

Mit dem einzubringenden Vermögen wird der zur Entnahme vorbehaltene Wert (mit)übertragen. Allerdings wird sofort Zug um Zug mit der Übertragung jener Vermögensgegenstände, die im Einbringungsvertrag unter Hinweis auf die Einbringungsbilanz umschrieben werden, von den Gesellschaftern an die Gesellschaft eine Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber den einbringenden Gesellschaftern begründet (hier in Höhe von insgesamt € 1.596.726,35 laut Einbringungsbilanz). 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 Umfangs 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 (vgl. UFSW 16.3.2012, RV/3451-W/08).

„Unbare Entnahmen“ führen zu einem Absinken des Eigenkapitals und bewirken eine Verminderung des Verkehrswertes des auf die übernehmende Körperschaft übertragenen Vermögens. Die „unbaren Entnahmen“ stellen eine Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen dar.

Insoweit vom Einbringenden im Rahmen eines Sacheinlagevertrages eine „unbare Entnahme“ ausbedungen wurde, handelt es sich um einen, einem Kreditkauf ([§ 1063 ABGB](#)) jedenfalls vergleichbaren Vorgang, zumal mit der Vereinbarung einer „unbaren Entnahme“ ein Zahlungsziel vereinbart wird. Da die Sacheinlage gegen „unbare Entnahme“ grundsätzlich mit

dem Kreditkauf ([§ 1063 ABGB](#)) vergleichbar ist, sei darauf verwiesen, dass es bei der „unbaren Entnahme“ wie beim Kreditkauf der Parteienvereinbarung nicht nur vorbehalten ist, 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).

Es steht den Parteien frei, neben dem nominellen Kreditkaufpreis Zinsen anzusetzen, womit jedoch zusätzlich zum nominell vereinbarten Kreditkaufpreis eine Leistung zu erbringen ist, welche den Wert der Gegenleistung erhöht (vgl. VwGH 26.1.1989, 88/16/0036).

Bei Kreditierungsvereinbarung hat der Käufer erst zum vereinbarten oder - bei Kreditierung auf unbestimmte Zeit - durch Mahnung festgesetzten Fälligkeitszeitpunkt ([§§ 904, 1417 ABGB](#)) 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 ABGB](#) Rz 3).

Der Fälligkeitstag - aber auch eine Frist, innerhalb der der Schuldner leisten soll - bestimmt sich zuallererst nach der Parteienvereinbarung.

Bei fehlender Fälligkeitsvereinbarung bestimmt sich die Fälligkeit nach der Natur der Sache (siehe Reischauer in Rummel³, [§ 904 ABGB](#) Rz 2 und 4).

Sogleich kann der Gläubiger die Leistung mittels Mahnung ([§ 1417 ABGB](#)) fällig stellen, wenn die obigen Voraussetzungen (Rz 2-4) nicht gegeben sind (Reischauer aaO. [§ 904 ABGB](#) Rz 5). Bedingte Schulden werden häufig nach dem Vertragssinn auch mit Bedingungseintritt fällig. Nur wenn nach dem Vertragssinn nicht automatisch Fälligkeit eintritt, ist zu mahnen (Reischauer aaO. [§ 904 ABGB](#) Rz 7).

Im gegenständlichen Fall gingen die Vertragsparteien davon aus, dass die Tilgung der „unbaren Entnahmen“ nach Maßgabe der Liquidität aus der übernehmenden Kapitalgesellschaft zu erfolgen hat. Mangels Vereinbarung einer Verzinsung verfügten die Gesellschafter bis zum Fälligkeitszeitpunkt über keinen Zinsenanspruch, auf den sie in der Folge verzichten hätten können. Die bisher erfolgten Tilgungen erfolgten nach Maßgabe der Liquidität der Kapitalgesellschaft und werden die restlichen Tilgungen ebenfalls nach Maßgabe der Liquidität der Kapitalgesellschaft erfolgen. So lange die Gesellschaft bis zum Fälligkeitstag entrichtet, liegt keine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung vor. Eine gesondert gesellschaftsteuerpflichtige Leistung wäre erst dann vorgelegen, wenn die Gesellschafter der

Kapitalgesellschaft trotz eingetretener Fälligkeit eine weitere Stundung gewährt hätten bzw. wenn die Gesellschafter trotz Vorbehalt von Zinsen zu einem späteren Zeitpunkt auf das in Rechnung stellen von Zinsen verzichtet hätten.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Juni 2012