

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der BF, vertreten durch V über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 1. September 2009, betreffend Gesellschaftsteuer ErfNr. XY 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) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 1. September 2009 setzte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf) für „Zinslosigkeit unbarer Entnahmen 2006 vom 19. Jänner 2006“ Gesellschaftsteuer in Höhe von € 5.037,91 (1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG in Verbindung mit § 2 Z. 2 bis 4 KVG in Höhe von € 503.791,28) fest.

Zur Begründung wurde auf den Prüfungsbericht vom 28.8.2009 über die durchgeführte Prüfung verwiesen.

Fristgerecht wurde dagegen berufen und Folgendes vorgebracht:

*„Die Berufung richtet sich gegen die Festsetzung von Gesellschaftsteuer für die im Zuge einer Einbringung gem. Art III UmgrStG per 31.12.2005 eingebuchten unbaren Entnahme. Der Gesellschaftsteuerbescheid verweist in seiner Begründung auf den Prüfungsbericht vom 28.8.2009, worin in der unbaren Entnahme die unentgeltliche Nutzung einer Geldsumme auf bestimmte Dauer erblickt wird und dies daher als Gesellschafterleistung gemäß § 2 Z 4 lit. c KVG gewertet wird.*

*Dazu ist anzumerken: Der Betriebsprüfungsbericht bezieht sich auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 28. Mai 1997 (GZ 10 5010/1—IV/10/97). Unter Punkt 5. dieses Erlasses wird von Folgendem ausgegangen: „Gewährt ein Gesellschafter der Gesellschaft ein von vornherein unverzinsliches Darlehen und unterliegt die Darlehensvaluta nicht selbst der Gesellschaftsteuerpflicht (Punkt 2 bis 4), so ist in dem Umstand der Unverzinslichkeit der Tatbestand der freiwilligen Leistung gemäß 5 2 Z 4 lit. c KVG erfüllt.“*

*In diesem Erlass wird bei unbaren Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG also von der „Hingabe einer Darlehensvaluta“ ausgegangen. Die Begründung einer unbaren*

*Entnahme ergibt sich jedoch aus einem Buchungsvorgang, der die Zerlegung eines Kapitalkontos (Eigenkapital) beinhaltet.*

*Eine solche 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 der unbaren Entnahme 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.....“.*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. April 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Fristgerecht wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Nun war die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und es ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen. Es ist die Rechtssache somit als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das Bundesfinanzgericht hat Einsicht genommen in den Bemessungsakt ErfNr. XY. In der darin befindliche Niederschrift über die im Anschluss an den Prüfungszeitraum durchgeführte Nachschau ist Folgendes festgestellt:

*„Gegenstand der Prüfung war die unverzinsliche Nutzung einer Geldsumme.*

*Mit Einbringungsvertrag vom 31.01.2006 hat Hr. Dr. C sein Einzelunternehmen gemäß Art III UmgrStG in die I GmbH eingebracht.*

*In die Bilanz wurde auch ein Passivposten gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG aufgenommen.*

*Nach Anfrage des Finanzamtes vom 20.11.2008 an den Einbringenden, wurde dem Finanzamt mit 14.01.2009 von dessen bevollmächtigter Steuerberatung Folgendes bekanntgegeben:*

*Der Wille des Einbringenden war nicht auf eine Darlehensgewährung gerichtet. Ein schriftlicher Vertrag liegt nicht vor. Zinsen für die Überlassung der vorbehaltenen Entnahmen werden nicht gezahlt.*

*Die vorbehaltenen Entnahmen werden der Gesellschaft auf unbestimmte Dauer überlassen.*

*Zu diesem Themenkreis liegt folgender Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vor:*

*Gesellschaftsteuer - unverzinsliche Gesellschafterdarlehen Erlass des BMF vom 28. Mai 1997, GZ 10 5010/1—IV/10/97 (AÖF 1997/142)*

*Aufgrund der neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Gesellschaftsteuerpflicht unverzinslicher Gesellschafterdarlehen (Erk. vom 29. Jänner 1996, ZI. 95/16/0199 und vom 18. Dezember 1995, ZI. 95/16/0195) hat Punkt 5 des BMF-Erlasses vom 6. Februar 1995, Z 10 5010/1-IV/10/95, AÖFV 73/1995, betreffend Gewährung von Darlehen an Kapitalgesellschaften - gesellschaftsteuerrechtliche Behandlung, wie folgt zu lauten: 5. Gewährt ein Gesellschafter der Gesellschaft ein von vornherein unverzinsliches Darlehen und unterliegt die Darlehensvaluta nicht selbst der Gesellschaftsteuerpflicht (Punkt 2 bis 4), so ist in dem Umstand der Unverzinslichkeit der Tatbestand der freiwilligen Leistung gemäß 5 2 Z 4 lit. c (vor dem 1. Jänner 1995, ä 2 Z 3 lit. b) erfüllt (VwGH-Erk. vom 18. November 1993, ZI 93/16/0195). Bei freiwilligen Leistungen entsteht die Gesellschaftsteuerschuld nicht bereits mit der Begründung der freiwilligen Übernahmeverpflichtung, sondern erst mit deren Erfüllung, also mit dem tatsächlichen Bewirken der Leistung (VwGH-Erk. vom 18. Dezember 1995, ZI. 95/16/0195).*

*Im gegenständlichen Fall liegt die unentgeltliche Nutzung einer Geldsumme auf unbestimmte Dauer vor.*

*Dies ist als freiwillige Gesellschafterleistung gemäß 5 2 Z 4 lit. c KVG zu werten.*

*Die Bemessungsgrundlage ist wie folgt zu ermitteln:*

*Da von vornherein und auf unbestimmte Dauer keine Zinsen vom Gesellschafter an seine Gesellschaft für die Nutzung einer Geldsumme verlangt werden, entsteht die Steuerschuld im Zeitpunkt der Hingabe der Mittel (VwGH vom 18.12.1995, ZI. 95/16/0195).*

*Die Höhe der hingegebenen Mittel ist mit dem ersparten Zinssatz zu kapitalisieren, und zwar*

*gemäß 5 15 BewG, als auf unbestimmte Dauer hingegeben, mit dem 9-fachen Jahreswert (VwGH vom 09.08.2001, ZI. 98/16/0266).*

*Der Steuersatz beträgt gemäß § 8 KVG 1% der Bemessungsgrundlage. Die nachgewiesene Zinersparnis beträgt im Zeitpunkt der Mittelhingabe für Kredite mit einer Kreditsumme von über 1 Million €, und einer Laufzeit von über 5 Jahren, 3,66% p.a.*

*.....“*

## **Erwägungen**

Der vorliegende Sachverhalt wurde noch vor Aufhebung der Gesellschaftsteuer mit 31.12.2015 BGBl. I 2014/13 verwirklicht.

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).

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 Kurzkommentar<sup>2</sup>, 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 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 festgelegt.

§ 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).

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).

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 (vgl. ua. VwGH 27.4.1987, 85/15/0323) .

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, UFS 4.4.2011, RV/2395-W/07 sowie BFG vom 27.07.2016, RV/7101650/2009).

Für eine derartige Konstellation liegen hier aber keine Anhaltspunkte vor. 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.

Aus diesen Gründen war der Beschwerde stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung 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.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Jänner 2018

