



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW-NEU-GmbH (vormals BW), ADR, vertreten durch Mag. Otto Kremser Steuerberatung GmbH, 1090 Wien, Währinger Gürtel 134, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17. März 2008 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr\*\*\*, StNr\*\*\* entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

#### 1. Einbringungsvertrag/Vereinbarung einer unbaren Entnahme

Mit Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 24. November 2005 brachten Herr A und Herr B ihre Beteiligungen an der KG-1 (FN\*\*\*\*) bzw. an der KG-2 (FN\*\*\*) unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des [Art III UmgrStG](#) in die BW (FN\*\*\*\*\*), die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) ein.

Unter Punkt 6. des Einbringungsvertrages wurde ausdrücklich auf die Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#), sowie auf die unbaren Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) wie in den Einbringungsbilanzen ersichtlich, hingewiesen. Festgehalten wurde, dass die Verbindlichkeit aus der unbaren Entnahme nach Maßgabe der Liquidität und frühestens sechs Monate nach Eintragung der Einbringung im Firmenbuch zur Auszahlung gelangen.

In der Einbringungsbilanz des Herrn B betreffend seinen Mitunternehmeranteil an der KG-1 werden unbare Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) in Höhe von € 4.000.000,00 ausgewiesen.

## **2. Verfahren vor dem Finanzamt**

### **2.1. Vorhalteverfahren**

#### **2.1.1. Vorhalt vom 5.4.2007:**

Mit Vorhalten vom 5. April 2007 und vom 7. Jänner 2008 richtete das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien folgende Fragen an die Bw:

*"1) Welche Vereinbarungen wurden hinsichtlich der Tilgung der als Passivpost eingestellten Verbindlichkeiten gem. [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) getroffen?"*

*2) Wurden die o.a. unbaren Entnahmen inzwischen zur Gänze bzw. teilweise zurückgeführt? Wenn ja, mit welcher Höhe?*

*2) Wurden bzw. werden diese Verbindlichkeiten verzinst? Wenn ja, mit welchem Zinssatz?*

*3) Um Vorlage der Jahresabschlüsse 2005 und 2006 der "BW" jeweils in Kopie wird ersucht."*

#### **2.1.2 Vorbehaltsbeantwortung vom 29. Februar 2008**

Diese Fragen wurden von der Bw. mit Schriftsatz vom 29. Februar 2008 wie folgt beantwortet:

*"Ad 1) Hinsichtlich der Tilgung bestand bzw. besteht die Vereinbarung, dass die für Herrn B eingestellte Entnahme gemäß [§ 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG](#) in Höhe von € 4.000.000,00 eine Tilgung nach Maßgabe der liquiden Mittel stattzufinden hat. Derzeit werden diese liquiden Mittel über die Beteiligung an der KG-1 bzw. an der KG-2 aufgebracht.*

*Ad 2) Hinsichtlich der Entnahme von Herrn B bestand am 31.12.2005 ein Saldo von € 4.000.000,00 und zum 31.12.2006 ein Saldo von € 3.863.541,31.*

*Ad 3) Die gesetzlichen Bestimmungen des [§ 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG](#) sahen im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages die Möglichkeit der Vornahme von unbaren Entnahmen bis zu 75% des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens vor. In Zusammenhang mit gegenständlichen Einbringungsvorgängen wurde dieser gesetzliche Rahmen im Hinblick auf den wirtschaftlichen Ansatz einer Verzinsung nicht ausgeschöpft. Faktisch wurde daher die jeweils aushaftende unbare Entnahme ohne Zinsenanspruch gewährt. Es darf darauf bereits jetzt darauf hingewiesen werden, dass ein fiktiver Zinsengewinn nicht vorliegen kann, wenn die entsprechende Parteienvereinbarung zu keinem Zinsenanspruch führte.*

*Ad 4) Die entsprechenden Kopien liegen bei."*

### **2.2. Gesellschaftsteuerbescheid**

Mit Bescheid vom 17. März 2008 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. für den Rechtsvorgang "Unverzinsten Kapitalnutzung für die unbaren Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG](#) im Zeitraum vom 24.11.2005 bis 31.12.2006 anhand der vorgelegten Jahresabschlüsse 2005 und 2006 auf Basis des Einbringungsvertrages vom 24. November 2005" Gesellschaftsteuer in Höhe von € 2.382,47 (1 % vom Wert der Leistung von € 238.247,38) fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"Laut Antwortschreiben vom 29.02.2008 werden die in die Bilanz eingestellten unbaren Entnahmen gem. [§ 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG](#) nicht verzinst. Da die Zinsfreistellung den abgabenrechtlichen Tatbestand des § 2 Z. 4 c KVG erfüllt, unterliegt dies der Gesellschaftsteuer. Der Jahreswert der Nutzung ergibt sich aus dem durchschnittlichen Jahressaldo multipliziert mit dem für die Gesellschafterdarlehen üblichen Zinssatz von 5,5 %.*

*Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich wie folgt:*

*Unverzinsten Kapitalnutzung vom 24.11.2005 bis 31.12.2005 :*

*€ 4.000.000,-- x 36 Tage/360 Tage = € 400.000,-- x 5,5 % = € 22.000,--*

*Unverzinsten Kapitalnutzung vom 1.1.2006 bis 31.12.2006 :*

*€ 4.000.000,--*

*€ 3.863.541,31*

*€ 7.863.541,31 : 2 = € 3.931.770,65 x 5,5 % = € 216.247,38*

*Gesamtbemessungsgrundlage vom 24.11.2005 bis 31.12.2006 somit € 238.247,38"*

### **2.3. Berufung**

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde wie folgt begründet:

*"1. Mit Einbringungsvertrag vom 24.11.2005 wurde von der Möglichkeit der Vornahme einer unbaren Entnahme Gebrauch gemacht. Dabei kam es zwischen den Vertragsparteien zum Einverständnis, dass von der gesetzlichen Möglichkeit einer unbaren Entnahme bis 75% des Verkehrswertes vorzunehmen, nicht im vollem Umfang Gebrauch gemacht wird, sondern diese tatsächlich nur mit 72,8 % anzusetzen. Durch diesen Verzicht des Einbringenden, das gesetzliche Höchstausmaß von 75% des Verkehrswertes auszuschöpfen, war zwischen den Parteien vereinbart, dass es nicht "zusätzlich" zu einer Verzinsung der offenen unbaren Entnahmen kommen sollte, um den Einbringenden nicht doppelt (einerseits mit höheren Gesellschafterrechten und andererseits mit Zinsen) zu begünstigen.*

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

3. Es stand daher bereits mit Abschluss des Einbringungsvertrages vom 24.11.2005 zwischen den Vertragspartnern fest, dass – bedingt durch die Nichtausschöpfung der unbaren Entnahme bis zur gesetzlichen Höchstgrenze – die jeweils aushaftende unbare Entnahme ohne Zinsenanspruch gewährt werden soll (vgl. dazu VwGH 27.4.1987, [85/15/0323](#)).

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

5. Ohne Anerkennung eines gesellschaftsteuerpflichtigen Vorganges sei angemerkt, dass für die Zinsenberechnung 24.11 bis 31.12.2005 eine tageweise Zinsenberechnung mit offenem Kapital durchgeführt wurde, für den Zeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2006 ungeprüft von einem durchschnittlichen Kapitalstand ausgegangen wurde.

6. Die Subsumption unter den Tatbestand des [§ 2 Z 4 lit. c KVG](#) erfordert die "Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung". Die Steuerpflicht erfordert, dass ein Gesellschafter "Gegenstände" (zB Geld, Sachleistungen) an die Gesellschaft überlässt (vgl. dazu Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz 2, S 96 f). gegenständlich werden jedoch keine "Gegenstände" an die Gesellschaft überlassen.

## 2.4. Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

"Die unbare Entnahme stellt eine Verrechnungsschuld gegenüber dem Einbringenden dar. Diese Verrechnungsschuld gehört zum Fremdkapital. Laut Antwortschreiben vom 29.2.2008 wird für dieses Fremdkapital keine Verzinsung vereinbart. Wenn auch aus dieser Vereinbarung kein Zinsenanspruch besteht, so stellt diese Nichtverrechnung von Zinsen einen gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestand dar.

[§ 2 Z 4 KVG](#) unterwirft die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft, zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung der Gesellschaftsteuer. Diese Gegenstände können ein materielles oder immaterielles Wirtschaftsgut sein. Gegenstand der Steuer ist die unzureichende Vergütung durch die Gesellschaft. Es ist nicht entscheidend ob aus einer Vereinbarung ein Zinsenanspruch besteht oder nicht. Die Nichtverrechnung von Zinsen für die Zurverfügungstellung von Kapital ist objektiv geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Der Bw wurde von ihrer Gesellschafterin ein Vorteil zugewendet, den diese sonst unter gleichen Verhältnissen anderen Personen nicht hätte zukommen lassen. Die Bw hat sich Aufwendungen erspart."

## 2.5. Vorlageantrag

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

1. Die Vorschreibung von Gesellschaftsteuer subsumiert die Abgabenbehörde unter den abgabenrechtlichen Tatbestand des [§ 2 Z 4 lit. c KVG](#). Dieser Tatbestand liegt jedoch gegenständlich nicht vor. Bei einem Einbringungsvorgang bei dem Unverzinslichkeit der

unbaren Entnahme vereinbart wurde (dies ergibt sich bereits durch den Nichtansatz der Zinsen in den Bilanzen) kann der Tatbestand des [§ 2 Z 4 lit. c KVG](#) schon deshalb nicht erfüllt sein, weil der Einbringungsgegenstand der Gesellschaft zu einer den Wert erreichenden Gegenleistung übertragen wurde. Der Vorteil der Unverzinslichkeit wurde somit im Zuge des Einbringungsvorganges, somit an der Wurzel, miteingebracht und einkalkuliert. Es liegt somit keine Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung vor.

2. In einer rein kaufmännischen Betrachtung ersparte Zinsen sind dann deshalb nicht gesellschaftsteuerpflichtig, weil solcherart das Vermögen der Kapitalgesellschaft nicht dauerhaft erhöht wird (vgl. EuGH 17.9.2002, Rs [C-392/00](#), Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH). [§ 2 Z 4 KVG](#) fordert jedoch, dass die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

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

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

5. Sämtliche in der Berufung angeführten Begründungen bleiben zusätzlich weiter aufrecht."

### **3. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat**

#### **3.1. Ermittlungen seitens des Unabhängigen Finanzsenates**

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

#### **3.2. Vorhalt ans Finanzamt**

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

### 3.3. Stellungnahme des Finanzamtes

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

*"In den Berufungsentscheidungen RV/2013-W/06 und RV/2395-W/07 wird der Zinsenanspruch erst ab Fälligkeit mit dem Vorliegen eines Kreditkaufes, der Sacheinlagevertrag würde ein solcher sein, begründet.*

*Nach Ansicht des Finanzamtes wird mit dem einzubringenden Vermögen der zur Entnahme vorbehaltene Wert übertragen. Dies dokumentiert die Einstellung einer Verbindlichkeit in dieser Höhe. Hiedurch unterscheidet sich eine Einbringung mit Vorbehalt eine Entnahme zu tätigen von einem Kreditkauf.*

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

*Weiters führt das Finanzamt an: 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 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 Einbuchen der Entnahme keine unmittelbaren Folgen, die Verbindlichkeit entsteht erst mit dem Einbringungsvertrag (Gruber, GesRz 2004, 315).*

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

*Der OGH (2 Ob 143/07d) betrachtet in dem Verfahren betr. Aufteilung nach den [§§ 81 ff EheG](#) die unbaren Entnahmen als eine nach der Einbringung zu erfüllende Verbindlichkeit der übernehmende Gesellschaft bewirkend und als Gegenleistung für das eingebrachte und veräußerte Unternehmen. Das Einstellen einer unbaren Entnahme nach [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) könnte nach Ansicht des OGH zu einer unzulässigen Einlagenrückgewähr führen (6 Ob 196/03x).*



Der im Einbringungsvertrag zwischen Einbringendem und übernehmender Körperschaft vereinbarten Einbringung mit unbaren 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.

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. Die Tilgung der Entnahmeverbindlichkeit nach Maßgabe der Liquidität bedeutet nach Ansicht des Finanzamts eine Laufzeit der Verbindlichkeit von unbestimmter Dauer, sodass die Nutzung nach [§ 15 Abs. 2 BewG](#) zu bewerten ist und somit Rückzahlungen unbeachtlich sind. Nach den Ausführungen in der Berufung über die Höhe der unbaren Entnahme geht hervor, dass ein Verzinsungsanspruch grundsätzlich besteht und davon kein Gebrauch gemacht wurde. Das Finanzamt ersucht diese Aspekte bei der Entscheidung über die Berufung zu berücksichtigen."

---

## ***Über die Berufung wurde erwogen:***

### **Sachverhalt:**

Die Berufungswerberin (kurz Bw.) wurde mit Errichtungserklärung vom 2. November 2005 unter der Firma BW gegründet. Das gesamte Stammkapital von € 35.000,00 wurde von Herrn A übernommen. Die Ersteintragung der Bw. im Firmenbuch erfolgte am 15. November 2005.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 24. November 2004 wurde bei der Bw. eine Kapitalerhöhung um € 400,00 beschlossen und zur Erhöhung im Wege von Sacheinlagen und Barzahlung Herr A und Herr B zugelassen.

Auf die Erhöhung durch Sacheinlage brachten Herr A und Herr B ihre Beteiligungen an der KG-1 (FN\*\*\*\*) bzw. an der KG-2 (FN\*\*\*) unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art III UmgrStG in die Bw. ein. Weiters leisteten Herr A und Herr B an die Bw. jeweils einen Barbetrag von € 100,00.

Als Gegenleistung für die Einbringung ihrer Kommanditbeteiligungen erhielten Herr A und Herr B Anteile an der Bw. im Nominalbetrag von jeweils € 100,00 Herr A und Herr B kamen überein, dass ein allfälliger Ausgleich zur Herstellung der Wertäquivalenz auf gesellschaftsrechtlicher Ebene und zwar über eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnverteilung zu erfolgen hat. Dabei ist eine allfällige Wertäquivalenzdifferenz solange auszugleichen, bis die Wertäquivalenz hergestellt ist. Noch nicht ausgeglichene Ansprüche aus einer derartigen Differenz sind im Falle der Liquidation bzw. des Ausscheiden des anspruchsberechtigten Gesellschafters gesellschaftsrechtlich abzugelten.

Die eingebrachten Beteiligungen hatten sowohl zum Einbringungsstichtag (28.2.2005) als auch bei Abschluss des Einbringungsvertrages (24.11.2005) einen positiven Verkehrswert. Herr A behielt sich keine unbare Entnahme iSd [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) vor. Herr B machte nicht den nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes maximal zulässigen Höchstbetrag einer unbaren Entnahme von 75% des Verkehrswertes geltend, sondern kam er mit Herrn A (der den Einbringungsvertrag auch für die Bw. als deren Geschäftsführer abschloss) überein, dass eine unbare Entnahme iSd [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) im Ausmaß von 72,8% begründet wird. Zwischen den Parteien wurde vereinbart, dass es nicht "zusätzlich" zu einer Verzinsung der offenen unbaren Entnahmen kommen soll, um den Einbringenden nicht doppelt (einerseits mit höheren Gesellschafterrechten und andererseits mit Zinsen) zu begünstigen. Bei Festlegung der Entnahmeverbindlichkeit mit einem Betrag von € 4.000.000,00 ist der Vorteil der Unverzinslichkeit miteinkalkuliert worden. Vereinbart wurde,



dass die Auszahlung des Betrages von € 4.000.000,00 an Herrn B nach Maßgabe der vorhandenen Liquidität der Bw. und frühestens sechs Monate nach Eintragung der Kapitalerhöhung im Firmenbuch erfolgen wird.

Am 12. Jänner 2006 wurde die Kapitalerhöhung um € 400,00 im Firmenbuch eingetragen.

Im Zeitraum 31. Dezember 2005 bis 31. Dezember 2006 reduzierte sich die Entnahmeverbindlichkeit aus der unbaren Entnahme von € 4.000.000,00 auf € 3.863.541,31. Für den Zeitraum zwischen Abschluss des Einbringungsvertrages und der (teilweisen) Tilgung des Betrages von € 4.000.000,00 hat Herr B der Bw. auf Grund der bei Abschluss des Einbringungsvertrages getroffenen Vereinbarung keine gesonderten Zinsen in Rechnung gestellt.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 18. Juni 2008 wurde der Firmenname der Bw. auf BW-NEU-GmbH geändert.

### **Beweiswürdigung**

Diese Feststellungen gründen sich auf das Vorbringen der Bw. und den damit im Einklang stehenden eingesehenen Unterlagen. Auch das Finanzamt ist bei seiner rechtlichen Beurteilung davon ausgegangen, dass die Zinsenlosigkeit bereits bei Abschluss des Einbringungsvertrages vereinbart wurde 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.

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).

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 Kurzkomentar<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 - 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 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. 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 Erhöhung des Kapitals 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.

Anlässlich der Kapitalerhöhung bei der Bw. Herr B (neben der Bareinlage von € 100,00) eine Sacheinlage durch Einbringung seiner Kommanditanteile an der KG-1 unter Einstellung einer sog. "unbare Entnahme" iSd [§ 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG](#) in Höhe von € 4.000.000,00 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).

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 € 4.000.000,00). Auch wenn es sich bei einem Einbringungsvorgang nicht um einen Kaufvertrag im eigentlichen Sinn handelt so ist die Situation wirtschaftlich insofern mit einem Kreditkauf vergleichbar, als es "sogleich" zum Erwerb von Wirtschaftsgütern kommt und die hierfür vereinbarte Gegenleistung erst zu einem späteren Zeitpunkt von der Gesellschaft tatsächlich zu leisten ist (die Fälligkeit der Gegenleistung wird hinausgeschoben). Auswirkung auf den Wert des Gesellschaftsvermögens hat bereits die Begründung der Entnahmeverbindlichkeit und kommt es bei Eintritt der Fälligkeit und Tilgung der Entnahmeverbindlichkeit zu keiner Änderung des Umfanges des Gesellschaftsvermögens. Mit dem Zahlungsfluss von der Gesellschaft zum Gesellschafter erfolgt in gleicher Höhe eine Verringerung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft bzw. der Forderung des Gesellschafters und ist dieser "Vorgang" daher wertneutral. Der Wert der Entnahmeverbindlichkeit ist daher bei der Besteuerung des Einbringungsvorganges - wenn die Voraussetzungen für die Befreiung nach dem UmgrStG nicht erfüllt sind - vom Wert des eingebrachten Vermögens als Last abzuziehen.

Da das Kapitalverkehrsteuergesetz in seinem Teil I (Gesellschaftsteuer) keine speziellen Regelungen über die Bewertung von Leistungen und Lasten enthält, sind im

Anwendungsbereich der Gesellschaftsteuer die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes anzuwenden.

Gemäß [§ 14 Abs. 1 BewG 1955](#) sind Kapitalforderungen, die nicht in § 13 bezeichnet sind, und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Eine auf Geld gerichtete Forderung stellt grundsätzlich eine Kapitalforderung iSd § 14 BewG dar (vgl. VwGH 5.4.1984, [83/15/0117](#)). Als „besondere Umstände“ sind solche anzusehen, die vom Normalfall — gemessen an den im Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden Konditionen — erheblich abweichen (VwGH 23.4.1974, [1093/73](#)). Solche besondere Umstände liegen ua vor, wenn eine Forderung besonders hoch oder besonders niedrig verzinst wird (VwGH 24.4.1997, [93/15/0066](#)).

Der Gesellschafter B hat auf Grund des Einbringungsvertrages eine Forderung mit einem Nennwert von € 4.000.000,00 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. Auf Grund des geringeren Wertes der Last ist im Ergebnis 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 bis zum Fälligkeitszeitpunkt.

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 Engineering 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).

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).

Auf Grund der im gegenständlichen Fall bei Abschluss des Einbringungsvertrages getroffenen Vereinbarungen und der Einkalkulierung von Zinsen bei Bestimmung des Nennbetrages der "unbaren Entnahme" verfügt der Gesellschafter – jedenfalls bis zum Fälligkeitszeitpunkt - über keinen (gesonderten) Zinsenanspruch und konnte er folglich auch nicht auf die Geltendmachung von Zinsen verzichten. Die Vereinbarung, trotz hinausgeschobener Fälligkeit der Gegenleistung, keine gesonderten Zinsen in Rechnung zu stellen (im angefochtenen Bescheid für den Zeitraum 24. November 2005 bis 31. Dezember 2006) verwirklicht keinen eigenständigen Rechtsvorgang und bewirkt keine – vom Einbringungsverfahren abgesonderte - Stärkung des Wirtschaftspotentials der Kapitalgesellschaft. Eine vom Einbringungsverfahren gesondert gesellschaftsteuerpflichtige Leistung läge nur dann vor, wenn der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft trotz eingetretener Fälligkeit eine weitere Stundung gewährt oder wenn der Gesellschafter trotz Vorbehalt von Zinsen im Einbringungsvertrag zu einem späteren

Zeitpunkt auf das in Rechnung stellen von Zinsen verzichtet (vgl. UFSW 22.3.2011, RV/2013-W/06 sowie UFSW 4.4.2011, RV/2395-W/07; zu einem Einbringungsvertrag in dem "vorläufig keine Verzinsung festgelegt" wurde siehe auch UFSI 8.7.2009, RV/0004-I/08).

Im gegenständlichen Fall erfolgte vereinbarungsgemäß im Jahr 2005 keine Tilgung (da im ersten Halbjahr nach Firmenbuchentragung) und im Jahr 2006 eine Tilgung in Höhe von € 136.458,69 und somit im Zeitraum bis zum 31. Dezember 2006 augenscheinlich entsprechend der Liquidität der Berufungswerberin. Sollten in den Folgejahren trotz Vorliegen einer entsprechenden Liquidität keine Rückzahlungen mehr vorgenommen worden sein und somit trotz Fälligkeit eine "zinsenlose" Stundung gewährt worden sein, so könnte dies nach Ansicht der Referentin zwar Gesellschaftsteuerpflicht auslösen. Eine derartige Steuerpflicht wäre allerdings nicht im gegenständlichen Verfahren zu berücksichtigen, zumal Gegenstand des nunmehrigen Berufungsverfahrens die Festsetzung von Gesellschaftsteuer für den Rechtsvorgang "unverzinsten Kapitalnutzung für die unbaren Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z. 2 UmgrStG](#) im Zeitraum vom 24.11.2005 bis 31.12.2006 anhand der vorgelegten Jahresabschlüsse 2005 und 2006 auf Basis des Einbringungsvertrages vom 24. November 2005" ist.

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

Beilage: 1 Stellungnahme des Finanzamtes in Kopie

Wien, am 23. April 2012