



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch R.E.P. Wirtschaftsprüfungs-GmbH, 1010 Wien, Krugerstraße 6, vom 21. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 18. Juni 2009, ErfNr. 1 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 27. Jänner 2006 errichtet.

Lt. dem darüber errichteten, dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) zur ErfNr. 2. in Telekopie übermittelten Notariatsakt des Notars Dr. H. vom selben Tag, GZ 3, wurde vom Gründungsgesellschafter W. K. eine Stammeinlage von € 3.500,00 übernommen, worauf dieser neben einer Bareinlage von € 500,00 im Wege der Einbringung eines Teiles seines Mitunternehmeranteiles an der W. K. S. KG eine Sacheinlage im Wert von mindestens € 3.000,00 leistete.

Lt. dem, dem FAG unter ErfNr. 5 angezeigten, mit Notariatsakt des Notars Dr. H. vom selben Tag, GZ 4 beurkundeten Einbringungsvertrag samt Einbringungsbilanzen erfolgte anlässlich der Sacheinlage des W. K. eine unbare Entnahme von € 6.000.000,00.

Im Einbringungsvertrag ist dazu festgehalten, dass sich die Einbringenden verpflichten, die

Tilgung der unbaren Entnahme gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) nicht vor Ablauf von sechs Monaten ab Eintragung der Einbringung im Firmenbuch vorzunehmen.

Lt. vorliegendem Firmenbuchauszug ist der Antrag auf Neueintragung ins Firmenbuch beim Handelsgericht am 30. Jänner 2006 eingelangt und es erfolgte die Eintragung der Bw. ins Firmenbuch am 5. April 2006.

Der Umgründungsvorgang wurde lt. Aktenlage (ErfNr. 5) beim Finanzamt Wien 1/23 am 31. Jänner 2006 angezeigt.

Auf Grund von Vorhalten des FAG erklärte die Bw. mit Eingabe vom 16. März 2009 bzw. 27. April 2009, dass betreffend die unbare Entnahme im Hinblick auf die Gegenleistung ausdrücklich eine Nichtverzinslichkeit des Betrages von € 6.000.000,00 beschlossen worden sei. Es sei jedoch vereinbart worden, dass die Bw. die Verrechnungsverbindlichkeiten an Herrn W. K. innerhalb von acht Jahren zu tilgen habe, wobei zugesagt worden sei, dass die Bw. zumindest ihren gesamten Jahresgewinn inklusive der zu erwartenden Veräußerungsgewinne zur Tilgung der Verrechnungsverbindlichkeit an Herrn W. K. verwende. Eine vorzeitige Gesamtrückzahlung sei jederzeit möglich.

Bislang seien jeweils mehr als 100% des Jahresgewinnes von der Bw. getilgt worden und es sei in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters in Anwesenheit aller Gesellschafter am 27. Jänner 2006 ein Aktenvermerk angefertigt worden, in dem diese Vereinbarung festgehalten worden sei.

Die Jahresgewinne der Bw. hätten im Jahr 2005 € 181,36, im Jahre 2006 € 133.291,87 und im Jahre 2007 € 611.410,04 betragen, wobei im Jahre 2007 ein Verkaufserlös enthalten sei. Die Rückzahlungen an Herrn W. K. hätten im Jahre 2006 € 216.110,21, im Jahre 2007 € 764.132,13 und im Jahre 2008 € 132.000,- betragen.

Auf Grund dieses Sachverhaltes setzte das FAG mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 18. Juni 2009 gegenüber der Berufungswerberin (Bw.) Gesellschaftsteuer für eine "*Unentgeltliche Kapitalnutzung bezüglich der unbaren Entnahme durch Herrn W. K. ab Einbringungsvertrag vom 27. Jänner 2006*" ausgehend von einer unverzinslichen Nutzung einer unbaren Entnahme von € 6.000.000,00 auf unbestimmte Zeit unter Zugrundelegung eines Jahreszinssatzes von 5,5%, somit ausgehend von einer Leistung gemäß [§ 7 Abs. 1 Z 2 KVG](#) iV mit [§ 2 Z 2 bis 4 KVG](#) in Höhe von 2.970.000,00 (€ 6.000.000,00 x 5,5% x9 gem § 15 Abs. 2 BewG) mit € 29.700,00 fest.

In der Begründung stellte das FAG fest, dass weder im Einbringungsvertrag noch im Gründungsvertrag eine Verzinsung der vorbehaltenen Entnahmen vereinbart worden sei, die Begleichung durch Verwendung des Gewinns erfolgen solle und eine konkrete Bezifferung der einzelnen Raten auf Grund der ungewissen künftigen Gewinne nicht vereinbart worden sei.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. ein, dass zivilrechtlich kein Anspruch auf Verzinsung vorliege und wo kein Anspruch auf Verzinsung sei, könne auch keine Vereinbarung auf Verzicht von Zinsen vorliegen.

Zum Sachverhalt erklärte die Bw., dass mündlich und für alle Gesellschafter verbindlich vereinbart worden sei, dass die Rückzahlung nach Maßgabe der Liquidität aus erwarteten hohen Veräußerungsgewinnen bis 2012 zu erfolgen habe und dafür der gesamte Gewinn zu verwenden sei. Diese Vereinbarung habe im Wissen um die unternehmerischen Möglichkeiten abgeschlossen werden können, da eine entsprechende Liquiditätsplanung gegeben gewesen sei. In dieser sei vorgesehen gewesen, dass zuerst jene Wohnungen verkauft werden sollten, die frei würden, weil damit ein höherer Gewinn erzielt werden könne und erst dann, wenn absehbar sein sollte, dass nicht genug Wohnungen frei würden, um die gesamten € 6.000.000,- termingerecht abdecken zu können, mit den ohnedies bereits schon sehr interessierten Mietern Wohnungseigentumsverkäufe abgeschlossen werden sollten.

Bei dieser Planung wäre jedenfalls die Gesamtdeckung der € 6.000.000,- bis zum Jahre 2012 gewährleistet.

Wie in der Vorhaltsbeantwortung dargestellt, seien bereits in den ersten 3 Jahren (und zwar von 2006 bis 2008) Rückzahlungen in Höhe von € 1.112.242,34 geleistet worden, wobei in diesen Rückzahlungen ein Verkauf einer vermieteten Wohnung enthalten sei.

In einer Stellungnahme vom 27. Jänner 2012 bekräftigte das Finanzamt seine, dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegte Rechtsansicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fest steht, dass der Gründungsgesellschafter W. K. anlässlich der Gründung der Bw., so wie in den oben dargestellten Notariatsakten beurkundet, einen Mitunternehmeranteil als Sacheinlage geleistet hat und sich eine unbare Entnahme von € 6.000.000,00 ausbedungen hat.

Weiters steht fest,
dass für diese unbare Entnahme keine Verzinsung vereinbart wurde,
dass die Gesellschafter wie von der Bw. erklärt, außerhalb dieser Verträge übereingekommen sind, dass die Begleichung der unbaren Entnahme nach Maßgabe der Liquidität aus erwarteten hohen Veräußerungsgewinnen bis 2012 zu erfolgen habe
und dass die Rückzahlungen jedenfalls in dem im gegenständlichen Verfahren dokumentierten Zeitraum entsprechend der Liquidität der Bw. erfolgten.

Dies ergibt sich aus den oben dargestellten Urkunden und den Angaben der Bw.

Gemäß [§ 12 Abs. 1 UmgrStG](#) - iV mit Z 11 der Übergangs- und Schlussbestimmungen - in der Fassung vor [BGBl. I Nr. 161/2005](#) (in der Folge: UmgrStG), liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

Zum Vermögen nach Abs. 2 gehören ua. Mitunternehmeranteile.

Übernehmende Körperschaften können ua. unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften sein (Abs. 3)

Auf Einbringungen sind die §§ 13 bis 22 anzuwenden (Abs. 4).

Einbringungsstichtag ist gemäß [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterrichtung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden.

Bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen ist gemäß [§ 15 UmgrStG](#) zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist.

Nach [§ 16 UmgrStG](#) „Bewertung von Betriebsvermögen“ hat der Einbringende das in § 15 genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung) (Abs. 1).

Abweichend von § 14 Abs. 2 kann gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 und 2 UmgrStG](#) bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, ua. 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.

Nach [§ 19 Abs. 1 UmgrStG](#) muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen.

Die Gewährung von neuen Anteilen kann ua. auf Grund des Abs. 2 Z 2 und 5 leg.cit. unterbleiben,

soweit die Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft den Einbringenden mit bestehenden Anteilen an dieser abfinden, und

wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der prozentuellen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar entsprechen.

Gemäß [§ 22 Abs. 4 UmgrStG](#) sind Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 ua. von den Kapitalverkehrsteuern befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Gemäß [§ 2 KVG](#) unterliegen der Gesellschaftsteuer ua.

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;
2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;
3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien);
4. 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 einem den Wert nicht erreichenden

Gegenleistung,

d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung;

Die Sacheinlage des Mitunternehmeranteiles des Gründungsgesellschafters stellt eine Gegenleistung gemäß [§ 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG](#) für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten gemäß [§ 2 Z 1 KVG](#) dar.

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

Die dem einbringenden Gesellschafter in Form einer "unbaren Entnahme" eingeräumte Geldforderung (Entnahmeverbindlichkeit) stellt somit eine weitere Vergütung für die Einbringung des Mitunternehmeranteiles dar.

Auswirkung auf den Wert des Gesellschaftsvermögens hat bereits die Begründung der Entnahmeverbindlichkeit und es kommt 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.

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 (vgl. UFS 18.3.2012, RV/3451-W/08).

Es liegt hier ein einheitlicher Einbringungsvertrag vor, mit welchem sich der einbringende Gesellschafter zu einer einheitlichen Leistung, nämlich der Übertragung seines Einzelunternehmens, verpflichtet hat. Im Gegenzug wurde dem einbringenden Gesellschafter

dafür ua. eine erst später fällig werdende Geldforderung, nämlich die unbare Entnahme, eingeräumt.

Bei der unbaren Entnahme handelt es sich nicht um einen Gegenstand, der zur Nutzung überlassen werden kann, 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 (UFS 22.3.2011, RV/2013-W/06).

Ob dem Einbringenden auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes, im Besonderen auf Grund der im Einbringungsvertrag ausbedungenen unbaren Entnahme iS des [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) ein Zinsanspruch zustand, den er nicht in Anspruch nehmen hätte können, ist eine zivil- und handelsrechtliche Frage.

Das [UmgrStG](#) enthält Steuerrecht. Diese Vorschriften regeln, welche und wie viele Steuern die an einer Umgründung Beteiligten zahlen müssen. Die unbare Entnahme hat aber auch - davon zu trennende - zivilrechtliche Folgen:

Zivilrechtlich ist ebenfalls zwischen barer und unbarer Entnahme zu unterscheiden:

Mit der baren Entnahme verringert sich auch zivilrechtlich das einzubringende Vermögen. Der betroffene Vermögensteil wird vor Abschluss des Einbringungsvertrags tatsächlich entnommen und daher nicht eingebbracht.

Bei unbarer Entnahme ist das anders: Unbare Entnahmen führen zivilrechtlich zu einer Verbindlichkeit der übernehmenden Gesellschaft. Das Einbuchen der Entnahme als Passivpost an sich hat zunächst (zivilrechtlich) keine unmittelbaren Folgen: Der Einbringende kann schließlich keine Verbindlichkeit gegen sich selbst begründen. Die Verbindlichkeit der übernehmenden Gesellschaft entsteht erst mit dem Einbringungsvertrag.

Bei der unbaren Entnahme verspricht die Gesellschaft dem einbringenden Gesellschafter eine (Geld-)Leistung und erhält im Gegenzug eine Sache (zB ein Unternehmen). Eine solche Vereinbarung ist zivilrechtlich ein Kaufvertrag (*Gruber*, Unbare Entnahmen und verdeckte Sacheinlagen, GesRZ 2004, 315).

Selbst in der steuerrechtlichen Literatur, die unbare Entnahmen primär als Instrument für die Gestaltung (nämlich Schmälerung) des Umfangs des Einbringungsvermögens ansieht, wird eingeräumt, dass hier wirtschaftlich betrachtet eine Veräußerung eines Betriebes an die übernehmende Körperschaft gegen Übernahme einer Verbindlichkeit an den Einbringenden vorliege. Tilge die Gesellschaft die Verbindlichkeit gegenüber dem Einbringenden, fließe diesem der Erlös aus dem Verkauf der stillen Reserven an die übernehmende Körperschaft tatsächlich zu. Bei wirtschaftlicher Betrachtung beständen keine Unterschiede mehr zu einem Verkauf des Einbringungsvermögens an die übernehmende Körperschaft (Pilgerstorfer,

Betriebseinbringungen mit " unbaren Entnahmen" - ein Problem der verdeckten Sacheinlage, wbl 2004, 353).

Bei Kreditierungsvereinbarung hat der Käufer erst zum vereinbarten oder – bei Kreditierung auf unbestimmte Zeit – durch Mahnung festgesetzten Fälligkeitszeitpunkt (§§ 904, 1417) zu zahlen und gebühren ab diesem Zeitpunkt auch Verzugszinsen. Eine Verzinsung des Kaufpreises für die Zeit zwischen Übergabe und Kaufpreiszahlung findet mangels abweichender Vereinbarung nicht statt (*Aicher in Rummel³*, § 1063 Rz 3).

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

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

Sogleich kann der Gläubiger die Leistung mittels Mahnung (§ 1417) fällig stellen, wenn die obigen Voraussetzungen (Rz 2–4) nicht gegeben sind (*Reischauer aaO. § 904 ABGB* Rz 5).

Entsprechend dem Vorbringen der Bw. erfolgt der Abbau der unbaren Entnahme vereinbarungsgemäß nach Maßgabe der Liquidität – was auch der Natur der Sache entspricht-, sodass weder davon ausgegangen werden kann, dass zwischenzeitig Fälligkeit eingetreten wäre, noch dass der einbringende Gesellschafter die Geldforderung jederzeit hätte fällig stellen können.

Mangels Vereinbarung einer Verzinsung hatte der einbringende Gesellschafter auf Grund des Einbringungsvertrages selbst keinen unmittelbaren vertraglichen Anspruch auf Verzinsung der noch nicht fälligen Forderung und ungeachtet der Frage, ob es sich hier um einen Kreditkauf oder um einen bloß wirtschaftlich vergleichbaren Vertrag handelt, bestanden jedenfalls für den hier maßgeblichen Zeitraum vor dem DaKRÄG auch keine zivilrechtlichen Vorschriften, auf Grund welcher eine Zinsanspruch vor Fälligkeit in Betracht käme. Gleches gilt für die handelsrechtlichen und die umgründungssteuerrechtlichen Bestimmungen (vgl. UFS 22.05.2012, RV/0244-W/07).

Eine "*unentgeltliche Kapitalnutzung*", wie im angefochtenen Bescheid vermeint, liegt nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Mai 2013