

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr.<sup>in</sup> Elisabeth Hafner als Vorsitzende, den Richter Mag. Peter Waldhauser und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Josef Bramer und Mag. Herwig Draxler, im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig in der Beschwerdesache der Xy GmbH, gr, vertreten durch Mag. Dieter Kienberger, Steuerberater, Bahnhofstraße 26, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 27.Okttober 2008, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2007 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Auf Grundlage des Einbringungsvertrages vom 31.Okttober 2007 brachte XY seinen Betrieb unter Zugrundelegung einer Einbringungsbilanz per 31.01.2007 unter Inanspruchnahme des Artikels III des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) als Sacheinlage in die (neu gegründete) Xy Gesellschaft m.b.H. (Beschwerdeführerin, kurz: Bf., mit einem voll aufgebrachten Stammkapital von 35.000 Euro) ein.

Der Einbringungsvertrag hat folgenden Inhalt:

### ***, „Erstens***

*Herr XY ist alleiniger Gesellschafter der Firma Xy GmbH mit Sitz in Gr.*

*Herr XY ist auch Alleininhaber der nicht protokollierten Einzelfirma ‚XYy‘ mit den gleichen Sitz wie die Kapitalgesellschaft. Zum Betriebsvermögen gehören keine Liegenschaften.*

### **Zweitens**

*Herr XY bringt hiermit den von ihm als nicht protokolliertes Einzelunternehmen geführten Betrieb mit dem Standort in Gr, als Gesamtsache und Sacheinlage in die Gesellschaft ein und diese übernimmt diesen vorbezeichneten Betrieb samt unbeweglichen Vermögen nach den weiteren Bestimmungen dieser Vertrages in ihr Eigentum.*

### **Drittens**

*Der Einbringung ist die Bilanz zum 31. Jänner 2007 zugrunde gelegt. Diese Einbringungsbilanz ist integrierender Bestandteil dieses Rechtsgeschäftes.*

### **Viertens**

*Die Übergabe und Übernahme des vorbezeichneten Betriebes erfolgt mit allen Aktiven und Passiven, Rechten und Verbindlichkeiten, Vor- und Nachteilen, nach dem Stande der Einbringungsbilanz gemäß Punkt Drittens.*

### **Fünftens**

*... (betrifft Übergang von Last und Gefahr) ...*

### **Sechstens**

*Der eingebrachte Betrieb ist der übernehmenden Gesellschaft genau bekannt. Der einbringende Gesellschafter haftet nicht für eine bestimmte Beschaffenheit der eingebrachten Vermögenswerte, jedoch leistet dieser Gewähr, für die Vollständigkeit und Richtigkeit der zugrunde gelegten Bilanz und die diesbezüglichen Angaben und den Aufzeichnungen aus den Geschäftsbüchern.*

### **Siebentens**

*Da Herr XY als Sacheinleger an der übernehmenden Gesellschaft als Alleingesellschafter beteiligt ist, unterbleibt eine Kapitalerhöhung.*

*Auf Grund der Einbringungsbilanz zum 31. Januar 2007 des nicht protokollierten Einzelunternehmens ergibt sich ein Einbringungswert von € 1,-- (in Worten: Euro eins), der auch dem handelsrechtlichen Einbringungswert entspricht.*

*Die übernehmende Gesellschaft ist verpflichtet, den eingebrachten Gesellschafter hinsichtlich des eingebrachten Betriebes vollkommen klag- und schadlos zu halten.*

### **Achtens**

*Die Einbringung des Betriebes erfolgt als Sacheinlage gemäß Artikel III des Umgründungssteuergesetzes.*

...“

Die (steuerrechtliche) Schlussbilanz des Dachdeckerei(einzel)betriebes des XY zum 31.01.2007 (Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988) zeigte nachstehendes Bild:

<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
Anlagevermögen		Eigenkapital	- 467.746,43
Gebäude	41.700,92	<b>Rückstellungen</b>	
Betriebs- u. Geschäftsausstattung	1.582,23	Rückstellung Rechts- u. Beratungskosten	7.200,00
Fuhrpark	333,75	Rückstellung Gewährleistungs- ansprüche	5.000,00
<b>Umlaufvermögen</b>		<b>Verbindlichkeiten</b>	
Vorräte	15.460,84	Bankverbindlichkeiten	535.997,93
Lieferforderungen	74.020,25	Lieferverbindlichkeiten	31.894,23
Kassa, Bankguthaben	3.824,92	Sonstige Verbindlichkeiten	24.577,18
Summe Aktiva	136.922,91	Summe Passiva	136.922,91

Eine aus Anlass der vorzunehmenden Einbringung des (buchmäßig überschuldeten) Betriebes (durch den steuerlichen Vertreter des XY und nunmehr auch der Bf.) vorgenommene Bewertung ergab einen Unternehmenswert von 773.297 Euro.

Die (handelsrechtliche) Einbringungsbilanz des Einzelbetriebes zeigte schließlich folgendes Bild:

<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
Anlagevermögen		Eigenkapital	1,00
Gebäude	41.700,92	<b>Verbindlichkeiten</b> gem. § 16(5) <b>UmgrStG</b>	<b>106.961,00</b>
Betriebs- u. Geschäftsaus- stattung	1.582,23	Rückstellung	12.200,00

Fuhrpark	333,75	Verbindlichkeiten	592.469,34
<b>Umlaufvermögen</b>			
Vorräte	15.460,84		
Forderungen	74.020,25		
Kassa, Bankguthaben	3.824,92		
<b>Ausgleichsposten</b>	<b>574.708,43</b>		
Summe Aktiva	711.631,34	Summe Passiva	711.631,34

Mit dem im Spruch genannten Bescheid wurde die Bf. zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen.

Begründet wurde dies damit, dass gemäß § 16 Abs. 5 Z. 1 des UmGrStG idF AbgÄG 2005 Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden können. 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. Nach § 18 Abs. 2 Z. 1 UmGrStG gelten nach § 16 Abs. 5 Z. 1 UmGrStG als rückwirkende Entnahmen zu behandelnde Beträge der Passivpost, soweit sich auf Grund sämtlicher Veränderungen im Sinne des § 16 Abs. 5 des UmGrStG ein negativer Buchwert des einzubringenden Vermögens ergibt oder sich erhöht, im Ausmaß des negativen Buchwertes als ausgeschüttet.

Nach dem Einbringungsvertrag bzw. der dieser angeschlossenen Einbringungsbilanz – so folgerte das Finanzamt unter Bedachtnahme auf die dargelegten Gesetzesstellen – sei eine Entnahme im Betrag von 106.961 Euro getätigt worden, die das ohnehin bereits negative Eigenkapital des eingebrachten Betriebes (- 467.746,43 Euro) noch erhöht habe. Demnach sei die Bf. auf Grund der dargestellten Ausschüttungsfiktion für Kapitalertragsteuer von 26.740,25 Euro (25% von 106.961 Euro) heranzuziehen.

Dagegen wendet sich die vorliegende Berufung (nunmehr Beschwerde).

Das Beschwerdebegehren baut auf Feststellungen einer im Jahre 2007 nach der Einbringung, jedoch noch den eingebrachten Betrieb des XY betreffenden, abgabenbehördlichen Prüfung auf. Dem über dieselbe abgefassten Bericht (vom 21.11.2007) lässt sich Folgendes entnehmen:

*„Bezüglich der geltend gemachten Zinsen als Betriebsausgaben wurde durch die Bp. festgestellt, dass es sich bei dem Kreditvertrag mit der Nummer 20.057.212 um einen aus dem Jahr 1991 aufgenommenen Kredit für ein Wohnhaus in ... handelte. Das 1991 angeschaffte Gebäude, das zur Vermietung bestimmt war, wurde 1992 renoviert und 1993 auf Grund von Schwierigkeiten mit dem Denkmalschutzamt mit Verlust verkauft.“*

*Der damals aufgenommene Kredit wurde aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten des Unternehmers jahrelang stillgelegt, sodass hohe Zinsenbelastungen angewachsen sind. Aufgrund der Umschuldung im Jahr 2003 haftete dieser Kredit mit einer Summe von ca. € 140.000,-- aus. Die Gesamtverschuldung lag zu diesem Zeitpunkt bei ca. € 700.000,--. Da es sich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung um private Einkünfte handelt, die auch keine nachträglichen Betriebsausgaben rechtfertigen, wird durch die Bp. ein Privatanteil von 20% des gesamten Zinsaufwandes ausgeschieden.“*

(U.a.) Diese Feststellungen wurden zum Anlass genommen, dem Finanzamt (am 16. Oktober 2010) eine berichtigte Einbringungsbilanz zum 31.01.2007 zu übermitteln, die nachstehendes Bild zeigt:

<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
Anlagevermögen		Eigenkapital	1,00
Gebäude	41.700,92	Rückstellung	12.200,00
Betriebs- u. Geschäftsau- stattung	1.582,23	Verbindlichkeiten	592.469,34
Fuhrpark	333,75		
<b>Umlaufvermögen</b>			
Vorräte	15.460,84		
Forderungen	74.020,25		
Kassa, Bankguthaben	3.824,92		
<b>Aktivposten gem. 16 (5) UmGrStG</b>	<b>33.039,00</b>		
<b>Ausgleichsposten</b>	<b>434.708,43</b>		
Summe Aktiva	604.670,34	Summe Passiva	604.670,34

Zur Erläuterung wurde ausgeführt, dass bei Berechnung der Veränderungen gemäß § 16 Abs. 5 UmGrStG die laut Prüfung vorzunehmende Zuordnung der Verbindlichkeit zur Privatsphäre wie eine Einlage zu behandeln sei. Der Bilanzansatz nach § 16 Abs. 1 Z 1 errechne sich demnach wie folgt:

Entnahmen	106.961,00
-----------	------------

Einlagen	140.000,00
Aktivpost gem. § 16 Abs. 5 UmGrStG	<b>33.039,00</b>

Zudem seien die Forderungen laut den – ebenfalls im Zuge der Prüfung getroffenen Feststellungen - um 8.041,55 Euro auf 82.061,80 zu erhöhen. Der Ausgleichsposten reduziere sich nach all dem auf 434.708,43 Euro.

Diesen Ausführungen hat das Finanzamt bereits in der Begründung des angefochtenen Bescheides entgegengehalten, dass der nicht der betrieblichen Sphäre zuzurechnende Kredit nicht als Einlage mit der laut Einbringungsbilanz und Einbringungsvertrag gebildeten Passivpost gemäß § 16 Abs. 5 UmGrStG von 106.961 Euro saldiert werden dürfe. Vielmehr sei eine „Berichtigung an der Wurzel“ (Berichtigung der Eröffnungsbilanz des Einzelbetriebes zum 1.1.2007 einhergehend mit einer Reduzierung des negativen Eigenkapitales um 140.000 Euro) vorzunehmen.

In der Beschwerde wird ausgeführt, dass sich die Änderungen durch die im Jahre 2007 abgeföhrte abgabenbehördliche Prüfung bei Berechnung der Aktiv- bzw. Passivpost gemäß § 16 Abs. 5 UmGrStG sehr wohl niederschlagen würden. Diese Vorgangsweise werde auch im Umgründungssteuerleitfaden von Schwarzinger/Wiesener, 2. Ausgabe, Band I Seite 894 ff, Fallbeispiele „Einbringung mit nachfolgender Betriebsprüfung“ dargestellt bzw. geteilt.

Demnach sei – wie bereits dargestellt – keine Entnahme, sondern insgesamt eine Einlage vorgenommen worden. Die Ausschüttungsfiktion des § 16 Abs. 5 des UmGrStG greife daher nicht.

Es werde nach all dem daher begehrte, den angefochtenen Bescheid (ersatzlos) aufzuheben.

In der Berufungsverhandlung legte der steuerliche Vertreter nochmals die bereits dem Finanzamt übermittelte berichtigte Einbringungsbilanz vor. Die Berechnung der Aktivpost gemäß § 16 Abs. 5 des UmGrStG stellt der steuerliche Vertreter wie folgt dar:

Bare Entnahme	56.961
Unbare Entnahme	50.000
Einlage laut. Bp. (Darlehen der Privatsphäre zugeordnet)	-114.400
<b>Einlage</b>	<b>7.439</b>

Hiezu ergänzte der steuerliche Vertreter, dass sich der Stand des laut abgabenbehördlicher Prüfung zum 1.1. 2003 mit 140.000 Euro aushaltenden Kredits zum 31.1.2007 auf 114.400 Euro vermindert habe. Dieser Kreditteil sei der Privatsphäre zuzuordnen. Die Betriebsprüfung habe hinsichtlich dieses Kreditbetrages keine Bilanzberichtigung („an der Wurzel“) vorgenommen. Auch Rz. 1426 der EStRl gehe davon aus, das zwar die Zinsen für den der Privatsphäre zuzurechnenden Kreditteil keine Betriebsausgaben darstellen, jedoch der Kredit selbst nicht aus der Bilanz auszuscheiden

sei. Der angesprochene private Kreditteil müsse daher im Wege des § 16 Abs. 5 UmGrStG Berücksichtigung finden.

Diese Vorgangsweise gebiete sich nicht zuletzt auch deshalb, weil anlässlich der Einbringung hinsichtlich der Gesamtverbindlichkeiten gegenüber der Darlehensgeberin auch eine formale Trennung der Darlehensnehmer im Verhältnis 20 (soweit privat veranlasst XY) : 80 (Bf.) veranlasst worden sei.

Der Aufforderung der Referentin zum (erstmaligen) Vorbringen, die (laut obiger Aufstellung) auch unbar getätigten Entnahmen aufzuschlüsseln, konnte der steuerliche Vertreter nicht nachkommen.

Die Vertreterin des Finanzamtes hielt hiezu fest, weiterhin vom Vorliegen unbarer Entnahmen auszugehen, zumal Derartiges (obwohl für den Zeitpunkt des Entstehen einer KESt-Schuld relevant) bislang nicht vorgebracht worden sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies noch auf die Rz. 888 der UmGrStR, denen zufolge rückwirkende Änderungen nach Abschluss des Einbringungsvertrages nicht mehr berücksichtigt werden dürfen. Im Übrigen bleibe das Eigenkapital des eingebrachten Betriebes auch dann negativ, wenn man – der nicht zutreffenden Ansicht der Bf. folgend – den Kredit in der Tat als Einlage einstufen wollte.

Da es zudem irrelevant sei, ob die Betriebsprüfung eine Bilanzberichtigung vorgenommen habe oder nicht, wurde seitens des Finanzamtes die Abweisung der Beschwerde beantragt, während der steuerliche Vertreter begehrte, dem Beschwerdebegehren zu entsprechen.

Die Verhandlung wurde schließlich zum Zwecke der Vornahme ergänzender Erhebungen vertagt.

Mit Vorhalt vom 28. Mai 2013 wurde die Bf. ersucht, die ins Treffen geführte Umschuldung, die erfolgte Tilgung und die formale Trennung der Kreditnehmer zu belegen. Weiters erging die Aufforderung an die Bf., die vorgenommenen Barentnahmen, die Berechnung der unbaren Entnahmen und deren Einbuchung zu belegen und darzustellen, ob Letztere bereits getilgt worden sind.

Diese Ersuchen bzw. Aufforderungen wurden, da der angesprochene Vorhalt unbeantwortet blieb, in der Ladung vom 3. März 2014 wiederholt.

In der schließlich abgeführten weiteren Verhandlung wurden ebenfalls keinerlei Belege beigebracht. Der steuerliche Vertreter führte aus, dass es trotz mehrfacher Aufforderung nicht gelungen sei, Unterlagen betreffend den Kredit von der Raiffeisen – Bezirksbank Klagenfurt beizubringen. Für den Fall, dass derartige Unterlagen weiterhin vonnöten sein sollten, werde die Einvernahme der Kundenbetreuerin, Frau L, begehrt.

In der Folge wiederholten sowohl die Vertreterin des Finanzamtes als auch der steuerliche Vertreter der Bf. ihr Vorbringen.

Die Vertreterin des Finanzamtes wies insbesonders nochmals darauf hin, dass das Kapital des eingebrachten Einzelbetriebes des XY negativ gewesen sei und in Bezug auf den privaten Darlehensteil aus den bereits dargestellten Gründen keine Einlage vorliege. Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung einer Einlage im Falle einer Umgründung sei zudem, dass diese Einlage bereits im Einbringungsvertrag bzw. der Einbringungsbilanz dargestellt werde, was im gegenständlichen Fall jedoch nicht erfolgt sei.

Der steuerliche Vertreter hielt dem nochmals entgegen, dass im Einbringungsvertrag nicht jede Position dargestellt sei, wohl aber in der Einbringungsbilanz, die selbstverständlich berichtigt werden müsse, wenn sich nachträglich Tatsachen als falsch herausstellten.

Der Verzicht auf eine Forderung stelle jedenfalls eine Einlage dar. Die Saldierung von Einlagen und Entnahmen sei ein durchaus üblicher Vorgang.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Gemäß § 16 Abs. 5 UmGrStG kann bei der Einbringung von Betrieben das nach § 14 Abs. 2 UmGrStG anzusetzende Vermögen (d.i. das Vermögen, das sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt) verändert werden.

Und zwar können, wie bereits das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung zutreffend ausgeführt hat, nach § 16 Abs. 5 Z. 1 UmGrStG Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, an Stelle der Erfassung von Verrechnungsforderungen oder -verbindlichkeiten gegenüber der übernehmenden Körperschaft rückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages als getätigten, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.

Entsprechend § 18 Abs. 2 Z. 1 UmGrStG (idF AbAG 2005, BGBI. I 2005/161) gilt für nach § 16 Abs. 5 Z. 1 UmGrStG gebildete **Passivposten** Folgendes:

Soweit sich auf Grund sämtlicher Veränderungen im Sinne des § 16 Abs. 5 ein negativer **Buchwert** des einzubringenden Vermögens ergibt oder sich ein solcher erhöht, gelten die als rückwirkende Entnahmen zu behandelnden Beträge der Passivposten im Ausmaß des negativen Buchwertes als an den Einbringenden ausgeschüttet.

Im gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass zwischen dem Einbringungsstichtag (31.01.2007) und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages (31.10.2007) Entnahmen von 106.961 Euro getätigten wurden. Dies wird durch den Ansatz einer Passivpost nach 16 Abs. 5 Z. 1 UmGrStG in der (handelsrechtlichen) Einbringungsbilanz,

die dem Einbringungsvertrag (siehe dessen Punkt Siebentens) angeschlossen worden ist, belegt. Das Täten von Entnahmen wurde auch weder während des gesamten erstinstanzlichen Abgaben-, noch auch des daran anschließenden Berufungs- bzw. Beschwerdeverfahrens bestritten.

In diesem Zusammenhang wird angemerkt, dass dem Vorbringen, wonach auch sog. unbare Entnahmen getätigt worden sein sollen, seitens des Senates kein Glauben geschenkt werden konnte. Abgesehen davon, dass ein derartiges Vorbringen erstmalig in der Berufungsverhandlung vom 28. Mai 2013, somit Jahre nach der Einbringung, erstattet worden ist, ist die Bf. hiefür auch jedweden Beweis schuldig geblieben. Letzteres war der Bf. jedenfalls auch zumutbar bzw. wäre sogar geboten gewesen, weil § 16 Abs. 5 Z. 2 UmGrStG die Bildung einer Passivpost für vorbehaltene („unbare“) Entnahmen an das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen knüpft.

Zum Vorbringen des Vorliegens einer **Einlage** im Zusammenhang mit einem nicht der betrieblichen Sphäre zuzurechnenden Darlehen(s-Teil) wird Folgendes festgehalten:

Der Einbringende XY hat den Gewinn aus seinem eingebrachten Dachdeckereibetrieb unstrittig nach § 4 des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln gehabt (mangelnde Protokollierung – bis einschließlich 2006 bzw. mangelnde Rechnungslegungspflicht gemäß § 189 UGB für nach dem 31.12. 2006 beginnende Wirtschaftsjahre).

Nach dieser Gewinnermittlungsart kann jedenfalls nur **notwendiges** Betriebsvermögen berücksichtigt werden (JAKOM/ Marschner EStG 2013, Rz. 72 § 4 mwN), wobei zum notwendigen Betriebsvermögen alle Wirtschaftsgüter gehören, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (a.a.O., Rz. 81).

Kreditverbindlichkeiten sind nach der Rechtsprechung des VwGH dann dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen, wenn die mit dem Kredit verfügbar gemachten finanziellen Mittel für Zwecke des Betriebes Verwendung gefunden haben (a.a.O., Rz. 105).

Ein vermietetes Gebäude gehört nur dann zum notwendigen Betriebsvermögen des Vermieters, wenn die Vermietung dem Betrieb unmittelbar dient, somit in wirtschaftlichem Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden (a.a.O., Rz. 140 unter Hinweis auf VwGH-Rechtsprechung).

Im gegenständlichen Fall wurde im Zuge der noch den Einbringenden betreffenden Betriebspflicht nun die Feststellung getroffen, dass eine in der Bilanz des Einbringenden ausgewiesene Kreditverbindlichkeit Kreditmittel (zu deren Höhe vgl. noch im Folgenden) betrifft, die für ein zur Vermietung bestimmtes Wohnhaus Verwendung gefunden haben.

Nach den obigen Ausführungen handelte es sich sohin weder hinsichtlich des Gebäudes, noch hinsichtlich des im Zusammenhang mit demselben aufgenommenen Kredites um notwendiges Betriebsvermögen des Einzelbetriebes, und hätte daher beides in die Gewinnermittlung (und demnach auch in die Bilanzen) nicht aufgenommen werden dürfen.

Diesem Umstand muss daher durch die Vornahme einer Bilanzberichtigung Rechnung getragen werden (und kann dieser nicht – wie es der Bf. vorschwebt – im Nachhinein zu einer „Einlage“ umgedeutet werden). Einlagen sind nämlich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 nur Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich.

Da eine Bilanzberichtigung zwingend vorgenommen werden **muss** (a.a.O, Anm. 211), stützt das Beschwerdebegehr auch das Vorbringen, dass die Betriebsprüfung keine Bilanzberichtigung vorgenommen habe, nicht.

Als erfolglos erweist sich demnach auch der Hinweis der Bf. auf Rz. 1426 der EStRI (die das Finanzgericht als bloße Verwaltungsanweisung im Übrigen ohnehin nicht binden).

§ 16 Abs. 5 UmGrStG umfasst zudem Entnahmen und Einlagen zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages. Von einer Saldierungsmöglichkeit von Entnahmen und bereits **vor** den angesprochenen Stichtagen vorgenommenen und - wie bereits ausgeführt - zudem gar nicht als Einlagen einzustufenden Vorgängen, kann daher nicht die Rede sein.

Soweit sich nun auf Grund sämtlicher Veränderungen im Sinne des § 16 Abs. 5 ein negativer **Buchwert** des einzubringenden Vermögens ergibt oder sich ein solcher erhöht, gelten die als rückwirkende Entnahmen zu behandelnden Beträge der Passivposten im Ausmaß des negativen Buchwertes gemäß § 18 Abs. 2 Z. 1 UmGrStG als an den Einbringenden ausgeschüttet.

Der **Buchwert** des einzubringenden Vermögens (des Einzelbetriebs des XY) stellt sich im gegenständlichen Fall unter Berücksichtigung der vorzunehmenden Bilanzberichtigung (bei der der Senat hinsichtlich der Höhe den diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters folgt, weswegen von der begehrten Zeugeneinvernahme Abstand genommen werden konnte) wie Nachstehend dar:

Eigenkapital (negativ)	-467.746,43
Verminderung Verbindlichkeit (Bilanzberichtigung privates Darlehen)	+114.400,00
Erhöhung Forderung	+8.041,55
berichtigtes Eigenkapital (negativ)	-345.304,88

und dementsprechend die steuerrechtliche Schlussbilanz wie folgt:

<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>		
Anlagevermögen		Eigenkapital	-345.304,88	
Gebäude	41.700,92	Rückstellung Rechts- und Beratungskosten	7.200,00	
Betriebs- u. Geschäftsausstattung	1.582,23	Rückstellung Gewährleistungsansprüche	5.000,00	
Fuhrpark	333,75	Verbindlichkeiten		
<b>Umlaufvermögen</b>		Bank	535.997,93	
Erhöhte Forderungen	8.041,55	Verm. Privat	-114.400,00	421.597,93
Vorräte	15.460,84			
Lieferforderungen	74.020,25	Lieferverbindlichkeiten	31.894,23	
Kassa, Bankguthaben	3.824,92	sonstige	24.577,18	
Summe Aktiva	144.964,46	Summe Passiva	144.964,46	

Durch die rückbezogenen Entnahmen wurde demnach ein nach wie vor negatives Eigenkapital von -345.304,88 Euro (**Buchwert!**) des eingebrachten Betriebes noch um 106.961,00 Euro erhöht, weswegen der Passivposten zur Gänze als an den Einbringenden ausgeschüttet gilt.

Der steuerlichen Vertreter legte seiner Berechnung im Übrigen die Handelsbilanz zu Grunde (die sich hinsichtlich der übernommenen Aktiven von den Buchwerten nur durch den Ansatz eines Ausgleichspostens unterscheide). § 18 Abs. 2 Z. 1 UmGrStG spricht jedoch – dies sei wiederholend angemerkt – ausdrücklich der Buchwert an.

Das im Berufungsschriftsatz angesprochenen Beispiel im Umgründungssteuerleitfaden von Schwarzinger / Wiesener, 2. Ausgabe, Band I Seite 894 ff, Fallbeispiele „Einbringung mit nachfolgender Betriebspflege“ stützt das Beschwerdeverfahren ebenfalls nicht, da – wie oben dargestellt worden ist – im gegenständlichen Fall keine Einlage getätigten worden ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung

des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. April 2014