

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, gegen den am 16. Dezember 2014 von der belangten Behörde ***FA*** ausgefertigten Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- II. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde hat nach Durchführung einer Außenprüfung das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2011 wiederaufgenommen und mit dem am 16.12.2014 ausgefertigten Bescheid die Einkommensteuer für dieses Jahr mit € 123.717,00 festgesetzt. Mit diesem Bescheid wurden unter anderem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um € 202.194,11 mit der Begründung erhöht, dass eine Rückstellung für Haftungsinanspruchnahme in dieser Höhe gewinnerhöhend aufzulösen sei.
2. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers hat mit Schreiben vom 13.02.2015 innerhalb der nach Fristverlängerung bis 16.02.2015 offenen Frist das Rechtsmittel der Beschwerde bei der Abgabenbehörde eingebracht. Die Bilanzposition "Rückstellung für Haftungsinanspruchnahme" sei nicht im Jahr 2011 ertragswirksam aufzulösen. Vielmehr müsse eine ergebnisneutrale Berichtigung dieser Position erfolgen, da sie spätestens seit 2001 gar nicht in die Bilanz aufzunehmen gewesen wäre. Außerdem sei zu berücksichtigen, dass, unter der Annahme der Korrektheit der Rückstellung in der Bilanz im Jahr 2010, das Auflösen

derselben im Jahr 2011 schon wegen der noch nicht abgelaufenen Verjährungsfrist von 30 Jahre für Verbindlichkeiten aus Bankgeschäften nicht richtig sei.

3. Die Abgabenbehörde hat die Beschwerde mit der am 02.09.2016 ausgefertigten Beschwerdeverentscheidung als unbegründet abgewiesen.
4. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers hat mit Anbringen vom 08.09.2016 elektronisch im Wege von FINANZOnline den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt. Es wurde beantragt, im Rahmen des Verfahrens eine mündliche Verhandlung abzuhalten.
5. Die Abgabenbehörde hat die Beschwerde mit Bericht vom 26.09.2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.
6. Der Beschwerdeführer hat den Antrag, im Rahmen des Beschwerdeverfahrens eine mündliche Verhandlung durchzuführen, mit Schreiben vom 25.07.2020 zurückgenommen.

II. Erwägungen

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die in der unternehmensrechtlichen Bilanz zum 31.10.2010 mit einem Betrag von € 202.194,11 ausgewiesene Rückstellung für Haftungsinanspruchnahme mit steuerlicher Wirkung im Jahr 2011 gewinnerhöhend aufzulösen ist.

1. Die Abgabenbehörde ist der Ansicht, dass für den Beschwerdeführer die Gefahr einer Haftungsinanspruchnahme im Jahr 2011 weggefallen sei.
 - 1.1. In der Begründung zum angefochtenen Bescheid führt die belangte Behörde aus, in den Bilanzen der Jahre 2010, 2011 und 2012 sei eine Rückstellung für Haftungsinanspruchnahme in Höhe von € 202.194,11 angesetzt worden. Die Rückstellung betreffe eine Haftungsübernahme von Einlagen. Der Beschwerdeführer sei an der ***A-GmbH*** beteiligt gewesen. Die ***A-GmbH*** habe von diversen österreichischen Kommanditisten (atypisch stille Beteiligungen) Kapital bekommen. Die ***Bank1*** habe die Haftung für dieses Kapital übernommen, aber die Bank habe die Haftung an die einzelnen Gesellschafter (nicht die Gesellschaft) übertragen. Dieser Geschäftsfall betreffe das Jahr 1994.
 - 1.2. Die Anteile der Gesellschafter der ***A-GmbH*** seien im Jahr 2001 kostenlos abgetreten bzw. um € 1,00 an die ***Bank1*** verkauft worden. Nicht abgetreten bzw. verkauft worden sei die im Zusammenhang mit der Beteiligung stehende Haftung, die als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln und auch nach dem Jahr 2001 gegeben sei, obwohl das Wirtschaftsgut (Beteiligung) nicht mehr im gewillkürten Betriebsvermögen gehalten werde.

1.3. Der Beschwerdeführer sei im Rahmen der Außenprüfung aufgefordert worden die Rechtmäßigkeit der Haftung nachzuweisen, ansonsten sei davon auszugehen, dass die Rückstellung im Wirtschaftsjahr 2011 ertragswirksam aufzulösen sei. Ein Beweis der Bank für die Existenz der Haftung nach dem Jahr 2011 sei vom Beschwerdeführer nicht vorgelegt worden. Dass die Haftung für den Beschwerdeführer bis zum 31.03.2010 Bestand gehabt habe, ergebe sich aus einem Kontoauszug der ***Bank1*** zu diesem Stichtag, dem Auszug 001/01 zu ***Konto1***. Nach Aussage des Beschwerdeführers sei mit 31.03. jährlich seit 2001 bis 2010 ein solcher Kontoauszug zugestellt worden, letztmalig eben zum 31.03.2010. Daher sei die Rückstellung in der Bilanz zum 31.10.2011 als außerordentlicher Ertrag aufzulösen.

2. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers wendet sich im Beschwerdeschreiben vom 13. Februar 2015 insbesondere gegen die ertragswirksame Auflösung der Rückstellung im Jahr 2011. Ihrer Ansicht nach müsste eine ergebnisneutrale Berichtigung dieser Position erfolgen, da sie spätestens seit 2001 gar nicht in die Bilanz aufzunehmen gewesen wäre.

2.1. Im Jahr 1994 sei seitens der damaligen ***Bank2*** (nunmehr ***Bank1***) atypisch Stillen Gesellschaftern der ***A-GmbH*** gegenüber eine Kapitalgarantie abgegeben worden, für welche die damaligen Gesellschafter der ***A-GmbH*** eine Haftung übernommen hätten. Diese Haftung sei in der Bilanz der seinerzeitigen ***JE-KG*** als Rückstellung ausgewiesen worden. Die Haftung wäre spätestens in der Bilanz zum 31.10.2000 aufgrund Kapitel 37 der IAS (international accounting standards) als Eventualschuld auszuweisen gewesen. Sollte man dagegen zum 31.10.2010 die Haftungsrückstellung als gerechtfertigt anerkennen, bestehe kein Grund, diese im Beschwerdejahr 2011 aufzulösen.

2.2. Weder in den Unterlagen der steuerlichen Vertretung noch in denjenigen des Beschwerdeführers sei die Vereinbarung vom 18.01.1994 mit der damaligen ***Bank2*** zu finden, auch keine Entwürfe davon. Dies sei insofern merkwürdig, als eine solche Vereinbarung üblicherweise in mehreren Entstehungsschritten verfasst und zumindest nach Unterschrift stets kopiert werde. Auch bei dem nachgelagerten Schriftverkehr werde zwar (bis 2001) immer wieder auf diese Vereinbarung verwiesen, diese jedoch (im Gegensatz zu anderen Verweisstücken) nie in Kopie beigelegt. Man halte es nicht für unwahrscheinlich, dass diese Vereinbarung gar nicht gültig zustande gekommen sei, sondern die ***Bank2*** lediglich „im Auftrag der seinerzeitigen Gesellschafter“ ihrerseits eine Haftung eingegangen sei und durch Buchung über das „Haftungskonto“ ***Konto1*** der Meinung war, eine Rückhaftung in Händen zu haben. Festzuhalten sei jedenfalls, dass selbst bei Bejahung der gültigen Haftungserklärung eine Haftung nur dann eingefordert werden könnte, wenn zuvor die ***Bank1*** selbst ihrerseits zur Haftung herangezogen würde. Damit handle es sich aber definitiv um eine nur mögliche Verpflichtung und damit eben um eine Eventualschuld.

2.3. Zu den Auswirkungen des Verkaufs der Anteile an der ***A-GmbH*** durch den Beschwerdeführer im Jahr 2001 wird in der Beschwerde vermerkt, die Ansicht der Betriebsprüfung sei nicht richtig, dass die Abtretung erfolgt wäre, um „aus der Haftung

gegenüber der GmbH herauszukommen“. Tatsächlich habe gegenüber der ***A-GmbH*** keine Haftung ihrer Gesellschafter bestanden, da die Stammeinlagen zur Gänze geleistet waren. Auch hinsichtlich der atypisch Stillen Gesellschafter habe keine Haftung bestanden, da es keine Nachschussverpflichtung gegeben habe. Die einzige Haftung, aus der „herauszukommen“ ein Bestreben der Gesellschafter gewesen sein könne, sei die gegenüber der (nunmehr) ***Bank1*** bestehende Rückhaftung im Absichtungsfall der Stillen Gesellschafter gewesen. Man gehe davon aus, dass die der strittigen Bilanzposition zugrundeliegende Haftung spätestens 2001 im Zuge der Neuregelung der Gesellschaftsverhältnisse bei der ***A-GmbH*** untergegangen sei. Beim Verkauf der Beteiligung mit einem erheblichen Nominale sei lediglich ein Verkaufspreis von € 1,00 erzielt worden.

2.4. Bezüglich der zum Haftungskonto ***Konto1*** zugesendeten Kontoauszüge wird in der Beschwerde vorgebracht, dass aus der regelmäßigen Zusendung sowie dem Ausbleiben der Zusendung nach dem 31.03.2010 nichts geschlossen werden könne. Sie seien automatisiert erstellt und zugesendet worden. Dagegen lägen etliche tatsächlich von Bankmitarbeitern bearbeiteten Obligoaufstellungen und Schriftverkehr vor, in denen das Haftungskonto ***Konto1*** keine Erwähnung finde, beispielsweise das Schreiben „unsere Geschäftsverbindung“ vom 18.12.2003, welches eine taxative Auflistung der den Betrieb „***EU-JE***“ zu diesem Zeitpunkt betreffenden Finanzierungen beinhalte, oder eine per email erhaltene aktuelle (Stand 10.11.2014) Zusammenstellung der Verbindlichkeiten, welche von Frau Mag. (FH) ***ME*** zur Sachverhaltsklärung angefordert worden sei. Zu erwähnen sei besonders, dass in der Zusammenstellung vom 18.12.2003 ausdrücklich bestehende Haftungskredite erwähnt würden, man also aus der Nichtanführung des Haftungskonto ***Konto1*** schließen könne, dass diese Verbindlichkeit zu diesem Stichtag nicht mehr bestanden habe. Den manuell mit erheblichem Zeitaufwand und wohl auch Sorgfalt erstellten umfangreichen Schriftstücken, in denen das jeweils bestehende Obligo zu verschiedenen Zeitpunkten angeführt sei und wo sich keine Erwähnung der Haftung finde, sei wohl mehr Gewicht zuzubilligen, als den offensichtlich nicht einmal richtig adressierten Automatikauszügen. Die Betriebsprüfung übersehe bei der Wertung der Kontoauszüge zudem den Umstand, dass die Schuld, sofern sie per 31.03.2010 noch bestanden hätte, durch den seitherigen Nichterhalt weiterer Kontoauszüge nicht erloschen wäre. Da gültig bestehende Verbindlichkeiten gegenüber Banken erst nach 30 Jahren verjähren, reiche der bloße Nichterhalt eines Kontoauszuges nicht aus, eine angeblich zuvor bestehende Schuld auf einmal als nicht mehr gegeben zu werten. Eine explizite Nachfrage bei der ***Bank1*** werde als unzumutbar abgelehnt, weil eben keine förmliche Verzichtserklärung zugegangen sei aufgrund der oftmalig wechselnden Bearbeiter aber sicher auch bankintern Informationen verloren gegangen seien. Es könne daher nicht ausgeschlossen werden, dass bei Provozierung entsprechender Recherchen die ***Bank1*** eine Haftung gegeben sehe. Aufgrund der offenen Kreditverbindlichkeiten wäre dies für den Beschwerdeführer eine äußerst schwierig zu bewältigende Situation, die vermieden werden müsse.

3. Das Bundesfinanzgericht kommt zum Ergebnis, dass im Beschwerdefall die Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2011 um € 202.194,11 durch Auflösung der zum 31.10.2010 in der unternehmensrechtlichen Bilanz des Beschwerdeführers ausgewiesenen Rückstellung für Haftungsinanspruchnahme nicht gerechtfertigt ist. Dies aufgrund der nachfolgend dargestellten Sachlage und den angeführten und Beweisen:

3.1. Der Beschwerdeführer betrieb bis zum 31. Jänner 1995 das Einzelunternehmen ***EJS***. Das Unternehmen wurde mit Wirkung zum 1. Februar 1995 auf die ***JE-KG*** übertragen (Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der ***JE-KG*** vom 4. Oktober 1995). Der Beschwerdeführer beteiligte sich über die Einlage des Unternehmens als Komplementär, Kommanditistin wurde mit einer Hafteinlage von € 12,700.000,00 die ***B-GmbH***. Steuerrechtlich wurde die Einlage des Komplementärs als Zusammenschluss (Art. IV UmgrStG) behandelt, der rückwirkend auf den Stichtag 31.01.1995 erfolgte.

3.2. Im Jahresabschluss zum 31. Jänner 1995 des Einzelunternehmens ***EJS*** war unter der Position „Beteiligung ***A-GmbH***“ ein Betrag von ATS 8.500.000,00 aktiviert. Davon entfielen ATS 4,690.000,00 auf die Beteiligung als Gesellschafter an der ***A-GmbH*** und ATS 3,810.000,00 auf die Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter an ***A-GmbH*** & Stille. In der Bilanz war zudem eine Regressforderung an die ***A-GmbH*** als Aktivum mit einem Betrag von ATS 4,125.000,00 angesetzt und in gleicher Höhe eine Rückstellung für Haftungsinanspruchnahme.

3.3. In der Bilanz der ***JE-KG*** zum 31.10.1995 waren als „Betilg. ***A-GmbH***“ ein Betrag von ATS 1,00 sowie eine „Regressforderung ***A-GmbH***“ mit ATS 4,650.000,00 aktiviert. Auf der Passivseite waren unter den „Sonstigen Verbindlichkeiten“ Wertberichtigungen zu Forderungen mit dem Betrag von ATS 4,649.998,00 angesetzt sowie die Position „Haftung ***A-GmbH***“ mit ATS 4,650.000,00. Die Gewinn- und Verlustrechnung im ersten Wirtschaftsjahr der Kommanditgesellschaft belegt außerordentliche Aufwendungen für „Rückst. Zweifelh. Ford.“ mit einem Betrag von ATS 4,649.998,00.

3.4. Im Rahmen einer für die Jahre 1995 bis 1997 durchgeführten Betriebsprüfung bei der ***JE-KG*** hat die Abgabenbehörde für die Beteiligung ***A-GmbH*** in der steuerlichen Eröffnungsbilanz der Kommanditgesellschaft zum 01.02.1995 und in der steuerlichen Schlussbilanz zum 31.10.1995 mit dem Wert ATS 0,00 angesetzt. Die Beteiligung ***A-GmbH*** & Stille hat sie in der Eröffnungsbilanz zum 01.02.1995 und der Schlussbilanz zum 31.10.1995 steuerlich auf den Betrag ATS 95.890,02 korrigiert (Tz 26 des Berichts vom 9. Mai 2001 über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung bei der ***JE-KG***). Damit wurde die zu Lasten des unternehmensrechtlichen Gewinns verbuchte Abschreibung der Beteiligung an der ***A-GmbH*** steuerlich korrigiert. Zudem wurden von der Betriebsprüfung der Bilanzansatz für Regressforderungen an die ***A-GmbH*** und der Bilanzansatz für die Wertberichtigung dieser Forderungen sowohl in der Eröffnungsbilanz zum 01.02.1995 als auch in der Schlussbilanz 31.10.1995 steuerlich mit dem Wert ATS 0,00 angesetzt (Tz 27 des Berichts

vom 9. Mai 2001 über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung). Im Ergebnis wurde dadurch die zu Lasten des unternehmensrechtlichen Gewinns angesetzte Wertberichtigung der Regressforderung aus einer allfälligen Haftungsanspruchnahme durch die damalige ***Bank2*** (nunmehr ***Bank1***) steuerrechtlich nicht anerkannt (die Wertberichtigung war in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen als „außerordentliche Aufwendungen Ruekst. Zweifelh. Ford. 4,649.998,00“; Seite 12 der Bilanz zum 31.10.1995). Eine Korrektur der in der unternehmensrechtlichen Bilanz zum 31.10.1995 mit ATS 4,650.000,00 unter „Sonstige Verbindlichkeiten“ ausgewiesenen Position „Haftung ***A-GmbH***“ ist dem Bericht vom 9. Mai 2001 über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung bei der ***JE-KG*** nicht zu entnehmen.

3.5. Das Bundesfinanzgericht hat mit Vorhalt vom 26. März 2020 die Abgabenbehörde hinsichtlich der in der unternehmensrechtlichen Bilanz der ***JE-KG*** mit ATS 4,650.000,00 ausgewiesenen Position „HAFTUNG ***A-GmbH***“ angefragt, welches Ausmaß der Beteiligung des Beschwerdeführers am Vermögen der Kommanditgesellschaft die Abgabenbehörde festgestellt hat. Die Abgabenbehörde hat im Antwortschreiben vom 17. April 2020 nach Verweis auf Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages vom 4. Oktober 1995 und die Tatsache der Aufgabe des Betriebes durch die Kommanditgesellschaft, bekanntgegeben, dass sie „kein Ausmaß der Beteiligung des Beschwerdeführers am Vermögen der ***JE-KG*** für das Jahr 2011 festgestellt“ habe. Nach dem Gesellschaftsvertrag hat der Komplementär (Beschwerdeführer) das betriebliche Vermögen des Hotelbetriebes „***EJS***“ mit Ausnahme des unbeweglichen Vermögens, welches im Sonderbetriebsvermögen des Komplementärs verblieb, eingebracht. Das zum 31.01.1995 in der unternehmensrechtlichen Bilanz des Hotelbetriebes ausgewiesene Eigenkapital war negativ (ATS -36,018.005,63). Die Kommanditistin (***B-GmbH***) war mit einer Hafteinlage von ATS 12,700.000,00 beteiligt, die sich aus der Kommanditeinlage iHv ATS 8,890.000,00 und einem Gesellschafterdarlehen iHv ATS 3,810.000,00 zusammensetzte (§ 3 des Gesellschaftsvertrags vom 4. Oktober 1995).

3.6. Mit Vorhalt vom 26. März 2020 wurde die Abgabenbehörde ersucht, bekanntzugeben, welchen Sachverhalt sie zur Fortentwicklung der in der Bilanz des Einzelunternehmens zum 31.01.1995 ausgewiesenen Rückstellung iHv ATS 4,125.000,00 bis zu der auf den 31.10.2011 erstellten Bilanz festgestellt hat. Die Feststellungen zu den sowohl unternehmensrechtlichen als auch steuerrechtlichen Bilanzansätze sollten nachweislich belegt werden. Im Antwortschreiben vom 17. April 2020 führt die Abgabenbehörde aus, der Beschwerdeführer habe mit einer Erklärung vom 8. Jänner 1992 gegenüber der ***Bank2*** (nunmehr ***Bank1***) die Haftung für einen Anteil von ATS 4,124.129,60 an dem der ***A-GmbH*** gewährten Kredit übernommen. Aufgrund der Haftungserklärung sei eine Rückstellung iHv € 299.775 (ATS 4,125.000,00) gebildet worden. Mit Schreiben vom 10. April 1997 habe die ***Bank2*** (nunmehr ***Bank1***) den Beschwerdeführer wegen einer Aushaftung von ATS 16,372.388,79 ersucht, den von ihm verbürgten Anteil von ATS 4,125.000,00 zur Überweisung zu bringen. Im Jahr 2001 habe die Beteiligung des Beschwerdeführers als

Gesellschafter an der ***A-GmbH*** geendet. Der Gesellschaftsanteil sei aus dem Betriebsvermögendes vom Beschwerdeführer geführten Betriebs ausgeschieden. Im Rahmen der Abtretung des Gesellschaftsanteils sei von dem mit der Haftungserklärung verbürgten Betrag iHv € 299.775 ein Anteil iHv € 97.581 entrichtet worden. Die Höhe der Rückstellung sei dementsprechend auf € 202.194 berichtigt und dieser Betrag zumindest bis zum 31. Oktober 2011 jährlich der Rückstellung in der Bilanz zugemessen worden. Die Haftung habe auch nach dem Ende der Beteiligung des Beschwerdeführers an der ***A-GmbH*** weiterbestanden.

3.7. Das Bundesfinanzgericht hat die Abgabenbehörde mit Vorhalt vom 26. März 2020 des Weiteren um Bekanntgabe ihrer Feststellungen zur (Rück)Übertragung des Unternehmens von der ***JE-KG*** auf den Beschwerdeführer ersucht (Rechtsakt, zivil- und steuerrechtliche Behandlung der Gesellschaft und ihrer Gesellschafter, Behandlung einer zu diesem Zeitpunkt allfällig bestehenden Rückstellung für Haftungsinanspruchnahme in den unternehmensrechtlichen und den steuerlichen Bilanzen der übertragenden KG sowie des Übernehmenden Rechtsträgers). Die Abgabenbehörde hat mit dem Antwortscheiben vom 17. April 2020 bekanntgegeben, keine Feststellungen zur Rückübertragung des Unternehmens von der Kommanditgesellschaft auf den Beschwerdeführer getroffen zu haben.

3.8. Mit Vorhalt vom 26. März 2020 hat das Bundesfinanzgericht die Abgabenbehörde um Bekanntgabe ersucht, ob und in welchem Ausmaß sie die unter den sonstigen Verbindlichkeiten in der unternehmensrechtlichen Bilanz zum 31.10.1995 ausgewiesene Position „HAFTUNG ***A-GmbH***“ über ATS 4,650.000,00 beim steuerlichen Wertansatz der Beteiligung der ***JE-KG*** als Mitunternehmer an der ***A-GmbH*** in der Steuerbilanz zum 31.10.1995 berücksichtigt habe. Mit Antwortscheiben vom 17. April 2020 hat diese angegeben, es sei ihr nicht bekannt, „ob die drohende Haftungsinanspruchnahme (auch) bei einem allfälligen steuerlichen Wertansatz der Mitunternehmerbeteiligung in der Steuerbilanz der ***JE-KG*** zum 31.10.1995 berücksichtigt worden war“.

3.9. Das Bundesfinanzgericht hat mit dem Vorhalt vom 26. März 2020 die Abgabenbehörde aufgefordert, nachvollziehbar darzulegen, welche steuerlichen Konsequenzen sie aus dem Verkauf des (Mitunternehmer)Anteils an der ***A-GmbH*** gezogen hat, ob und in welchem Ausmaß in der unmittelbar vor der Veräußerung erstellten unternehmensrechtlichen Bilanz die Verbindlichkeit „HAFTUNG ***A-GmbH***“ noch ausgewiesen war und ob der der noch aushaftende Teil bei der Besteuerung des Veräußerungsgewinns Berücksichtigung fand. Mit Antwortscheiben vom 17. April 2020 gab die Abgabenbehörde an, sie habe *„keine Feststellungen über eine Veräußerung der Beteiligung getroffen, die zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen geführt hätten“*. Ob in der *„vor einer allfälligen Veräußerung“* erstellten unternehmensrechtlichen Bilanz die sonstige Verbindlichkeit ausgewiesen war und ein aushaftender Teil der Verbindlichkeit berücksichtigt wurde, sei ihr nicht bekannt.

3.10. Die Abgabenbehörde wurde vom Bundesfinanzgericht mit Vorhalt vom 26. März 2020 zur Mitteilung aufgefordert, ob sie sachverhaltsbezogene Feststellungen sowie Beweise dafür hat,

dass es sich bei der in der Bilanz der ***JE-KG*** zum 31.10.1995 ausgewiesenen Position „HAFTUNG ***A-GmbH***“ um eine rechtsgültig auf die Kommanditgesellschaft übertragene Verbindlichkeit des Beschwerdeführers handelt. Im Antwortschreiben vom 17. April 2020 hält die Abgabenbehörde fest, sie habe *„weder das Entstehen einer echten Verbindlichkeit, noch die Übertragung einer solchen vom Beschwerdeführer auf die Kommanditgesellschaft festgestellt“*.

3.11. Das Bundesfinanzgericht hat mit Vorhalt vom 23. April 2020 dem Beschwerdeführer das an die Abgabenbehörde gerichtete Schreiben vom 26.03.2020 sowie deren Antwortschreiben vom 17.04.2020 samt Beilagen zur Kenntnis gebracht und auch ihn zur Klärung der Sachlage aufgefordert. Mit Schreiben vom 14.05.2020 gab der Beschwerdeführer bekannt, er habe den Hotelbetrieb vor mehreren Jahren an seine Tochter übergeben und verfüge seither nur mehr über begrenzte Mittel und Möglichkeiten. Die angefragten Zeiträume beträfen Jahre, zu denen er keine Unterlagen mehr habe, gesetzliche Behaltefristen seien abgelaufen und er habe nicht wissen können, dass Unterlagen die Jahre 2003 und früher betreffend irgendwann noch benötigt würden. Dieses Problem habe sich schon bei der Betriebsprüfung gestellt. Der Steuerberater habe damals einiges aus seinen Archiven zusammengestellt. Mehr Informationen hätten sie damals nicht gefunden. Er gehe davon aus, dass er auch heute nicht mehr beisteuern könne. Wirklich damit beauftragen könne er ihn schon rein aus Kostengründen nicht. Es wäre bereits das letzte Mal, wo er einen so lange zurückliegenden Zeitraum zu beurteilen gehabt habe, eine sehr teure Angelegenheit gewesen, das könne er sich jetzt unmöglich leisten. Aus seiner Erinnerung könne er aber jedenfalls sagen (kursive Schreibweise im Original):

*„Die Haftung für die Kapitalgarantie wurde im Zuge der Verwirklichung eines Beteiligungsmodells mit atypisch Stillen Gesellschaftern von den Hauptgesellschaftern der ***A-GmbH*** GmbH abgegeben, dies waren neben mir noch die Herren ***1***, ***2*** und ***3***. Uns wurde damals mitgeteilt, dies wäre nur eine Art Absicherung so ähnlich wie ein Blankowechsel, nicht weiter bedenklich. Tatsächlich bin ich auf diese Haftung auch in weiterer Folge seitens der Bank auch nicht wirklich angesprochen worden, sie wurde auch bei den immer wieder stattfindenden Obligobesprechungen nicht besonders beachtet, für mich war das mehr eine Formalität zur Absicherung des gegebenen Kapitals.*

Eine Änderung der ursprünglichen Haftungserklärung durch nachfolgende Akte gab es meines Wissens nach nicht, da hätten ja auch die anderen Gesellschafter mitunterschreiben müssen. Wie gesagt war es aber eine einmalige Erklärung, rein im Zusammenhang mit dem frischen Kapital der Stillen Gesellschafter.

Das Modell war meiner Erinnerung nach so konzipiert daß die Beteiligten nach einer gewissen Zeit ausscheiden und durch Steuervorteile eine gute Verzinsung erhalten.

*Tatsächlich ist das dann auch so erfolgt als im Jahr 2001 mein Cousin ***3*** alle Anteile an der Bahn übernommen hat: die Stillen Gesellschafter sind ausgeschieden und die*

*Gesellschaft wurde aufgelöst. Die ***A-GmbH*** war zum Zeitpunkt des Anteilsverkaufs faktisch illiquid; mein Cousin hat eine Zahlung zur Abfertigung der Stillen Gesellschafter geleistet, damit er das macht ich wie auch die anderen Gesellschafter ihre Anteile um einen Euro hergegeben. Ich bin in diesem Zusammenhang auch nicht kontaktiert worden, daß irgend etwas von mir wegen dieser Haftungserklärung zu bezahlen wäre. Mir wurde vermittelt, daß ich für meine Anteile zwar nur einen symbolischen Euro erhalte, damit für mich aber das Thema ***A-GmbH*** samt Beteiligungsmodell endgültig erledigt wäre.*

So war es dann auch: es ist zwar richtig daß noch eine Zeitlang Kontoauszüge zugeschickt wurden, ich habe da meine Betreuerin bei der Bank auch mehrmals darauf angesprochen, diese hat aber stets gemeint das wäre eigentlich schon überholt, sie sei aber nicht die zuständige Betreuerin und könne das nur weitergeben. Da nie Zahlungen zu leisten waren und das auch bei keinem Bankobligogespräch ein Thema war habe ich mich da auch nicht weiter darum gekümmert.

Ich kann mich schon auch erinnern daß ich meinen Steuerberater bereits bei der ersten Bilanz in welcher diese Positionen aufgetaucht sind danach gefragt hatte; er hat mir damals aber erklärt das wäre eine Position auf beiden Seiten der Bilanz, die sich eben aufheben würde, also Summe Null, und daher müsse ich das nicht weiter beachten, es wäre nur eine Formalvorschrift. Insofern habe ich mich dann auch nicht weiter darum gekümmert, wie lange sie in der Bilanz ausgewiesen war weiß ich jetzt nicht mehr.

Ich kann mich jedenfalls daran erinnern dass der Steuerberater sich bei der Betriebsprüfung darüber aufgeregt hat daß der Prüfer nur eine Position aus der Bilanz entfernt hat was eine ziemliche Steuerlast bedeutet hat, was natürlich schon sehr eigenwillig ist wenn das zusammen gehört und zusammen eingebucht wurde.

*Jedenfalls kann ich nur nochmals betonen, daß für mich die Angelegenheit mit der ***A-GmbH*** GmbH im Jahre des Anteilsverkaufs erledigt war und es einfach nicht einzusehen ist warum da Jahre später irgend welche steuerliche Folgen daraus resultieren sollen, das wäre reine Willkür.“*

3.12. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die im Jahresabschluss des Einzelunternehmens ***EJS*** zum 31.01.1995 rückgestellte Verpflichtung für eine mögliche Haftungsinanspruchnahme nicht auf die ***JE-KG*** übertragen wurde. Das betriebliche Vermögen des Einzelunternehmens wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 4. Oktober 1995 in die Kommanditgesellschaft eingelegt. Für einen Übergang der Haftungsverpflichtung des Beschwerdeführers gegenüber der ***Bank2*** auf die Kommanditgesellschaft war die vertragliche Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft nicht ausreichend. Dazu wäre eine Übereinkunft mit dem Vertragspartner des Beschwerdeführers, der ***Bank2*** notwendig gewesen. Zur Existenz einer solchen Vereinbarung gibt es keinen Beleg, eine Haftungsverpflichtung der Kommanditgesellschaft gegenüber der ***Bank2*** ist

nicht erwiesen. Damit ist die in der unternehmensrechtlichen Bilanz zum 31.10.1995 mit ATS 4,650.000,00 ausgewiesene Position „Haftung ***A-GmbH***“ als Verbindlichkeit der Kommanditgesellschaft gegenüber der ***Bank2*** weder zivilrechtlich gerechtfertigt noch steuerrechtlich anzuerkennen. So hat auch die Abgabenbehörde im Antwortschreiben vom 17. April 2020 dem Bundesfinanzgericht bekanntgegeben, sie habe weder das Entstehen einer echten Verbindlichkeit noch die Übertragung einer solchen vom Beschwerdeführer auf die Kommanditgesellschaft festgestellt (siehe oben Punkt 3.10.).

3.13. Dem Bericht vom 9. Mai 2001 über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung bei der ***JE-KG*** ist nicht zu entnehmen, dass steuerlich eine Korrektur der in der unternehmensrechtlichen Bilanz zum 31.10.1995 mit ATS 4,650.000,00 unter „Sonstige Verbindlichkeiten“ ausgewiesenen Position „Haftung ***A-GmbH***“ vorgenommen wurde. Dies bedeutet aber nicht, dass diese Position damals von der Abgabenbehörde steuerlich anerkannt wurde. Im Rahmen der Prüfung sind sämtliche gewinnwirksamen Buchungen des ersten Wirtschaftsjahres der Kommanditgesellschaft, die mit der Beteiligung Berglift GmbH zusammenhingen, korrigiert worden. Steuerlich anerkannt wurden weder die Teilwertabschreibung auf Beteiligung an der Berglift GmbH noch die eingebuchte Regressforderung an diese Gesellschaft und deren Wertberichtigung. Nach dem zitierten Prüfungsbericht vom 9. Mai 2001 wurden die Beteiligung an der Berglift GmbH ebenso wie die Regressforderung an diese Gesellschaft in der Eröffnungsbilanz der Kommanditgesellschaft zum 01.02.1995 steuerlich mit einem Wert von ATS 0,00 angesetzt. Gleiches geschah mit der passivseitig ausgewiesenen Wertberichtigung der Regressforderung über ATS 4,649.998,00 in der Bilanz zum 31.10.1995.

3.14. Zu der noch in der Bilanz des Einzelunternehmens ***EJS*** zum 31.01.1995 rückgestellte Verpflichtung für eine mögliche Haftungsinanspruchnahme über ATS 4,125.000,00 sowie der in der Bilanz der ***JE-KG*** zum 31.10.1995 ausgewiesenen sonstigen Verbindlichkeit „Haftung ***A-GmbH***“ über ATS 4,650.000,00 enthält der Prüfungsbericht vom 9. Mai 2001 erkennbar keine Korrektur. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 31.01.2001 wurde dagegen eine „RSt Haftungsinanspruchn.“ mit dem Betrag von ATS 4,125.000,00 angeführt, die „Aufgewertete Handelsbilanz für VKW-Zusammenschluss per 1.2.1995“ weist sie passivseitig aus. In der gesellschaftsrechtlichen Eröffnungsbilanz der ***JE-KG*** kann aus den angeführten Gründen (Punkt 3.14.) diese Vermögensminderung nicht korrekt sein. Allerdings gilt es zu berücksichtigen, dass die unstrittig mit der Beteiligung an der ***A-GmbH*** in Zusammenhang stehende Haftungsverpflichtung des Beschwerdeführers über seine quotale Beteiligung an der ***A-GmbH*** & Stille seine Beteiligung an der Entner Hotelbetriebs KG mindert. Die Haftungsverpflichtung mindert damit seinen Anteil am Gesellschaftskapital der Kommanditgesellschaft und wäre in einer Ergänzungsbilanz (Sonderbilanz) darzustellen gewesen. Diesbezügliche Feststellungen enthält der Prüfbericht vom 9. Mai 2001 aber nicht. Ob die Abgabenbehörde, ausgehend von ihrer Ansicht, die Haftungsverpflichtung wäre auf die

Kommanditgesellschaft übertragen worden, eine entsprechende Vermögensminderung direkt beim steuerlichen Wert der Beteiligung an der ***A-GmbH*** & Stille berücksichtigt hat, lässt sich nicht mehr feststellen. Sie hat die Beteiligung im Prüfungsbericht (Tz. 28) sowohl zum 01.02.1995 (Eröffnungsbilanz) als auch zum 31.10.1995 mit ATS 95.890,02 angesetzt (Tz. 26 des Berichts vom 9. Mai 2001 über die Buch- und Betriebsprüfung bei der ***JE-KG***), kann aber den von ihr ermittelten Bilanzansatz weder dem Grunde und der Höhe nach belegen noch angeben, ob die drohende Haftungsinanspruchnahme beim Wertansatz berücksichtigt wurde oder nicht (Antwortschreiben vom 17. April 2020 der Abgabenbehörde zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 26. März 2020). Die Tatsache, dass die Abgabenbehörde nicht verifizieren kann, ob sie die in der Unternehmensbilanz der Kommanditgesellschaft zum 31.10.1995 ausgewiesene Haftungsverpflichtung bei der Betriebsprüfung im Jahr 2001 steuerlich anerkannt hat oder nicht, spricht gegen eine gewinnwirksame Auflösung der zum 31.10.2010 bilanzierten Rückstellung für Haftungsinanspruchnahme im Jahr 2011. Wurde nämlich bereits damals die (zu Unrecht) in der Unternehmensbilanz ausgewiesene Verbindlichkeit für Haftungsinanspruchnahme steuerlich nicht anerkannt, käme es mit der Gewinnerhöhung im Jahr 2011 zu einer Doppelbesteuerung.

3.15. Ein weiterer Grund, der gegen die erwähnte Gewinnerhöhung im Jahr 2011 spricht, ist die Tatsache, dass die ***JE-KG*** im Jahr 2001 ihre Beteiligung an der Berglift GmbH verkauft hat. Aufgrund der steuerrechtlichen Qualifikation dieser Beteiligung als Mitunternehmerschaft (***A-GmbH*** & Stille) war dieser Verkauf beim mittelbar (über die ***JE-KG*** an der ***A-GmbH*** & Stille beteiligten Beschwerdeführer ein Vorgang, für den ein Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG 1988 zu ermitteln war. Der Gewinn aus der Mitunternehmeranteilsveräußerung hätte auch die Verbindlichkeit (Rückstellung) des Beschwerdeführers für die drohende Haftungsinanspruchnahme erfassen müssen. Die Abgabenbehörde hat dem Bundesfinanzgericht aber bekanntgegeben, dass sie keine Feststellungen zur Veräußerung der Beteiligung an der ***A-GmbH*** getroffen hat, die zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen geführt hätte (Antwortschreiben vom 17. April 2020 der Abgabenbehörde zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 26. März 2020). Auch zur Auflösung der ***JE-KG*** im Jahr 2003 hat die Abgabenbehörde erkennbar keine steuerlichen Feststellungen getroffen, obwohl dazu ebenfalls gemäß § 24 EStG 1988 ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln gewesen wäre. Da zu diesem Zeitpunkt die Beteiligung an der ***A-GmbH*** & Stille bereits veräußert und im Rahmen der Besteuerung des Veräußerungsgewinns gemäß § 24 EStG 1988 die strittige Vorsorge für eine drohende Haftungsverpflichtung zu erfassen war, kann eine entsprechende Rückstellung nicht mehr das Betriebsvermögen jenes Einzelunternehmens, das der Beschwerdeführer nach Auflösung der Kommanditgesellschaft betrieb, das ***EU-JE***. Das Gesellschaftsvermögen der ***JE-KG*** ist mit Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters, der ***B-GmbH***, im Jahr 2003 im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 142 UGB auf den Beschwerdeführer übergegangen. Die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge ändert nichts daran, dass der Beschwerdeführer aus steuerlicher Sicht das Einzelunternehmen neu eröffnet hat. Eine ihn zum damaligen Zeitpunkt

allfällig noch drohende Haftungsinanspruchnahme durch die ***Bank2*** (***Bank1***) steht in keinem betrieblichen Zusammenhang mit diesem Unternehmen. Die nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zu Unrecht in den unternehmensrechtlichen Bilanzen der Folgejahre ausgewiesene Rückstellung war daher steuerlich nicht anzuerkennen. Demzufolge ist die Erhöhung des Gewinns im Jahr 2011 um € 202.194,11 durch die Abgabenbehörde mit dem Argument, die der strittigen Bilanzposition zu Grunde liegende Haftung sei weggefallen nicht gerechtfertigt.

3.16. Verfehlt ist letztlich auch die Annahme der Abgabenbehörde, die Haftung des Beschwerdeführers gegenüber der ***Bank2*** (***Bank1***) sei im Jahr 2011 weggefallen. Wie in der Beschwerde zu Recht ausgeführt wird, kann der Wegfall einer Haftung nicht davon abhängen, ob die Bank einen Kontoauszug, auf dem der Haftungsbetrag ausgewiesen ist, zusendet oder nicht. Das Recht, die Haftung in Anspruch zu nehmen, war im Jahr 2011 noch nicht erloschen. Aus einem Schreiben der ***Bank2*** vom 10.04.1997 geht hervor, dass der Beschwerdeführer die Haftung mit Erklärung vom 08.01.1992 übernommen hat, verjährt ist sie gemäß §§ 1479 f ABGB daher erst am 08.01.2022.

4. Somit war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid gemäß [§ 279 Abs. 1 BAO](#) abzuändern. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2011 betragen:

4.1. Investitionsbedingter Gewinnreibetrag

	€
Gewinn vor Abzug des Gewinnfreibetrags lt. Erklärung	69.637,56
Unbestrittene Hinzurechnungen lt. Tz. 1 bis 6 des AP-Berichts	22.560,00
Gewinn vor Abzug des Gewinnfreibetrags	92.197,56
Bemessungsgrundlage Grundfreibetrag	-30.000,00
Bemessungsgrundlage investitionsbedingten Freibetrag	62.197,56
Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag (13%)	8.085,68

4.2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

	€
Gewinn vor Abzug des Gewinnfreibetrags	92.197,56
Grundfreibetrag (§ 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988)	-3.900,00
Investitionsbedingter Freibetrag	-8.085,68
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	80.211,88

4.3. Festgesetzte Einkommensteuer

	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	80.211,88
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	19.433,70
Funktionsgebühren	855,60
Gesamtbetrag der Einkünfte	100.501,18
Sonderausgaben	
Pauschbetrag	-60,00
Zuwendungen	-200,00
Kirchenbeitrag	-130,43
Kinderfreibetrag	-220,00
Einkommen	99.890,75
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	40.180,37
Pensionistenabsetzbetrag	-308,84
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	39.871,53
Steuer sonstige Bezüge	113,95
Einkommensteuer	39.985,48
Anrechenbare Lohnsteuer	-4.222,45
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,03
Festgesetzte Einkommensteuer	35.763,00

5. Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn 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. Eine solche Frage stellt sich im Beschwerdefall nicht, für die Beurteilung der Beschwerdesache war die Klärung von Tatfragen entscheidend. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 28. Juli 2020