



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F. H., der I. H., des E. A., der K. A., des G. A. und der L. A., alle als Rechtsnachfolger der Miteigentümergeinschaft A. G. und Mitbes. als ehem. Gesellschafterin der B. Hotelbetriebs GmbH u. Mitges., Adr., vertreten durch Wesonig u. Partner Steuerberater GmbH., 8160 Weiz, Birkfelderstraße 25, vom 29. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Hofrätin Mag. Anna Holper, vom 19. Dezember 2008 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2004 nach der am 25. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Feststellungsbescheid vom 19. Dezember 2008 stellte das Finanzamt gemäß § 188 BAO die Einkünfte der ehemaligen Firma B. Hotelbetriebs GmbH. und Mitgesellschafter für das Jahr 2004, in dem nur Aufgabegewinne in Höhe der nicht aufzufüllenden negativen Kapitalkonten anfielen, fest. Für A. G. und Mitbesitzer als ehemalige atypische stille Gesellschafter wurde ein Aufgabegewinn von 4.225,93 € angesetzt.

A. G. und Mitbesitzer (Berufungswerber, Bw.) brachten gegen den Feststellungsbescheid 2004 am 29. Dezember 2008 eine Berufung ein und führten aus, dass im Jahre 2004 eine Bürgschaft gegenüber der B. Hotelbetriebs GmbH für die Bw. schlagend geworden sei und die

Bw. für einen Betrag von 110.291,12 € herangezogen worden sei. Die Bürgschaft stehe in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb der stillen Gesellschaftsanteile und sei durch diese betrieblich veranlasst gewesen. Die stillen Anteile seien Ende 2000 samt Haftungsübernahme übertragen worden. Die Erwerber haben sich verpflichtet, die Verkäuferin schad- und klaglos zu halten. Die bankmäßige Übertragung der Bürgschaft sei wegen der schwierigen Situation mit der Bank erst im Jahr 2004 erfolgt. Dies ändere jedoch nichts daran, dass wirtschaftlich seit der Übernahme der stillen Anteile Ende 2000 die Gemeinschaft A. G. und Mitbesitzer bzw. deren Gesellschafter Haftende gewesen seien, da im Falle einer direkten Inanspruchnahme durch die Bank ein entsprechender Regressanspruch der Ing. Z. A. GmbH. bestanden hätte.

Die Zahlung sei somit als Einlage in die atypische stille Gesellschaft bzw. als Sonderbetriebsausgabe zu werten und habe damit eine unmittelbare Auswirkung auf die Veräußerungsergebnisermittlung.

Hinsichtlich der Höhe von insgesamt 110.291,12 € werde auf das Schreiben vom 16. August 2007 verwiesen. Diese Bürgschaftszahlung sei zur Gänze im Jahr 2004 zu berücksichtigen, da die Gewinnermittlung gemäß Betriebsvermögensvergleich erfolgt sei und somit auch die mittels Darlehen refinanzierten Beträge zu berücksichtigen seien.

Des weiteren werde das Berufungsbegehren insoweit ausgeweitet, als der Firmenwert, der im Zuge des Erwerbes der stillen Gesellschaftsanteile Ende 2000 durch die Bw. bezahlt worden sei, bisher bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt worden sei. Ende 2000 habe die Ing. Z. A. GmbH. ihren stillen Gesellschaftsanteil an die Bw. verkauft, wobei der Veräußerungspreis 1.500.000 ATS betragen habe, der steuerliche Buchwert jedoch nur 650.988 ATS. Infolgedessen habe die Ing. Z. A. GmbH. 849.012 ATS als Veräußerungsgewinn versteuert. Dieser Betrag sei gleichzeitig bei der Bw. ein Firmenwert, der auf 15 Jahre verteilt abschreibbar sei.

Die Bw. beantrage daher beim Finanzamt eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2001 bis 2003 hinsichtlich der in diesen Jahren bisher nicht berücksichtigten Firmenwertabschreibungen als Sonderbetriebsausgabe (je 1/15 von 849.012 ATS Firmenwert, somit je 56.600,80 ATS bzw. 4.113,34 €). Gleichzeitig seien im Zuge der Berufung die restlichen 12/15, das sind 679.209,60 ATS bzw. 49.360,09 € als Sonderbetriebsausgabe im Zuge der Aufgabegewinnermittlung zu berücksichtigen.

Weiters wiederholte die Bw. ihre Äußerungen vom 18. Februar 2008 zur Stellungnahme des Betriebsprüfers Bp1:

Aus damaliger Sicht sei der Kaufpreis von 1.500.000 ATS sehr wohl unter fremdüblichen Bedingungen zu Stande gekommen. Der Kauf der Mitunternehmeranteile samt Bürgschaft Ende 2000 sei für günstig gehalten worden, da die Ing. A. GmbH. auf eine Verzinsung ihres Kapitals ab 1997 verzichtet hätte.

Das Scheitern des Hotelprojektes sei damals nicht absehbar gewesen. Anfangsverluste seien bei einem Hotel nicht ungewöhnlich. Der Aufbau eines soliden Stammkundenstocks dauere eine gewisse Zeit. Die Inbetriebnahme des Hotels sei im Spätsommer 1999 erfolgt. Die Erwerber hätten selbstverständlich mittelfristig mit einem positiven Ergebnis und damit mit einer angemessenen Verzinsung der stillen Einlage gerechnet. Auch die tatsächliche Geschäftsentwicklung habe eine entsprechende Verbesserung gezeigt. So hätte der Verlust 2000 rund 4,8 Mio ATS betragen, der Verlust 2001 nur mehr 1,9 Mio ATS. Diese Entwicklung habe sich jedoch leider 2002 nicht fortgesetzt.

Die Einschätzung der Bw. sei damals durch das Sachverständigengutachten vom 20. Mai 1999 bestätigt worden, in dem ein Verkehrswert der Liegenschaft von 83.340.000 ATS festgestellt worden sei, woraus sich stille Reserven im Grund- und Gebäudevermögen im Zeitpunkt des Kaufes von rund 23,7 Mio ATS ergeben haben.

Das Eigenkapital der Gesellschaft sei zum Erwerbszeitpunkt 31. Dezember 2000 unter Berücksichtigung der un versteuerten Rücklagen und Investitionszuschüsse mit rund 6 Mio ATS positiv gewesen. Mit den stillen Reserven in der Liegenschaft habe sich wirtschaftlich ein Eigenkapital von rund 30 Mio ATS ergeben. Eine wirtschaftliche Gefährdung sei daher nicht absehbar gewesen. Aus all diesen Gründen habe sich der Erwerb der stillen Gesellschaftsanteile zum Anschaffungswert inklusive Bürgschaft im damaligen Zeitpunkt als sinnvolle Investition dargestellt.

Die Zahlungsschwierigkeiten des Hotels haben aus der Zurückbehaltung von zugesagten Förderungen resultiert. Die Bürgschaft habe zur Absicherung des Vorfinanzierungskredites betreffend der Förderungen gedient, die unvorhersehbarer Weise letztlich zum Teil nicht zugeflossen seien.

Betreffend der Kaufpreise anderer Mitunternehmer müssten alle Umstände des Einzelfalles berücksichtigt werden, etwa wann die Abtretungen erfolgt seien. Die C. GmbH. sei in Konkurs gewesen - im Konkursfall werde auf Grund der zeitlichen Notlage stets zu unangemessenen niedrigen Preisen verkauft. Betreffend den Verkauf von Dr. D. würden die Bw. über keine weiteren Informationen verfügen.

Im übrigen sei im Zuge der Betriebsprüfung bei der Ing. A. GmbH. der Kaufpreis von 1.500.000 ATS versteuert worden. Es entspreche nicht dem Grundsatz von Treu und Glauben, die daraus resultierenden Folgen beim anderen Steuerpflichtigen nun nicht anzuerkennen.

Bezüglich der Bürgschaftsübernahme sei die Eingabe der Bw. vom 17. November 2005 unrichtig interpretiert worden. Das Schlagendwerden der Bürgschaft sei zwar im Jahr 2004 absehbar gewesen, jedoch keineswegs im Jahr 2000. Im Jahr 2004 sei daher die Richtigstellung der Bürgschaftsübernahme durch die Hausgemeinschaft A., welche im Innenverhältnis im Jahr 2000 mit der Ing. A. GmbH. vereinbart worden sei, auch bankmäßig durchgeführt worden. Ohne Umschreibung der Bürgschaft hätte einerseits die Ing. A. GmbH. Probleme mit den Banken bekommen (die Bürgschaft habe trotz Rückersatzanspruch die Bonität belastet). Andererseits hätte die Bw. für den Fall der Insolvenz der Ing. A. GmbH. die Geltendmachung von Ersatzansprüchen durch den Masseverwalter für Folgeschäden aus der verspäteten Bürgschaftsübertragung zu befürchten gehabt. In beiderseitigem Interesse sei die Bürgschaftsübernahme auch bankmäßig durchgeführt worden.

Zur Stellungnahme der Betriebsprüferin Bp2, die eine Prüfung der Ing. A. GmbH. durchgeführt hatte, sei anzumerken, dass die Übernahme der Bürgschaft auf den Kaufpreis keinen Einfluss gehabt habe. Mit der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft sei nicht zu rechnen gewesen, da die Kredite mit Förderungen abgedeckt werden sollten, die schließlich nicht zugeflossen seien.

Die Bw. ersuchte weiters, im Jahr 2004 zusätzlich einen Betrag von 23.464,51 € als Betriebsausgabe anzuerkennen. Dieser Betrag sei angefallen, weil laut Schreiben der Südoststeirischen Sparkasse vom 9. Oktober 2007 eine weitere Haftung schlagend geworden sei. Von der ursprünglichen Haftung in Höhe von 250.000 € sei bisher nur ein Teilbetrag von 123.892,71 € im Frühjahr 2007 zur Einzahlung gebracht worden. Da das Hotel die aushaftenden Kreditverbindlichkeiten nicht decken konnte, sei für die Bw. eine weitere Zahlung angefallen, die sich aus dem Anteil der restlichen Bürgschaft in Höhe von 22.107,85 € und der restlichen Bareinlage von 1.356,66 € zusammensetze.

Im Jahr 2004 sei daher als Sonderbetriebsausgabe bzw. als Einlage in die atypische Gesellschaft der Betrag von 133.755,67 € zu berücksichtigen.

In der am 25. November 2010 abgehaltenen mündlichen Verhandlung ergänzte der (neue) steuerliche Vertreter der Bw., dass im Zeitpunkt der Übertragung des stillen Anteils Ende 2000 an die Gesellschafter der Bw. die Ing. A. GmbH. keineswegs insolvenzgefährdet gewesen sei, sondern finanziell sehr gut dagestanden sei. Die Übertragung habe stattgefunden, weil sich die Beteiligten der Bw. vom Gewinn der B. Hotelbetriebs GmbH. eine Art Zusatzpension erhofft hätten. Die Ing. A. GmbH als Familienbetrieb sollte an die jüngere Generation

übergeben werden, die Risiken und Chancen der Beteiligung an der Hotelbetriebs GmbH sollten aber nicht weiter gegeben werden. Der Abtretungspreis sei fremdüblich gewesen, weil sich aus dem Wertermittlungsgutachten im Mai 1999 hohe stille Reserven des Hotels ergeben hätten, die Ing. A. GmbH auf eine Verzinsung ihres Kapitals verzichtet habe und – wie aus den Bilanzzahlen 2000 und 2001 ersichtlich - von einer positiven Entwicklung des Hotels ausgegangen worden sei. Es seien auch die Gesellschafter der Ing. A. GmbH nicht genau ident mit den Beteiligten der Vermietungsgesellschaft gewesen. Im Jahr 2003 habe die Bw. festgestellt, dass aufgrund falscher Angaben von Herrn B. die Förderungen nicht in dem Ausmaß zugeflossen seien wie angenommen.

Die Vertreterin des Finanzamtes wies darauf hin, dass ein fremder Dritter nicht eine Beteiligung um 1,5 Millionen ATS und zusätzlich noch eine Haftung über 23 Millionen ATS übernommen hätte, wenn das Unternehmen zu diesem Zeitpunkt mit 1,4 Millionen ATS bewertet war. Die Haftungsübernahme stelle ein extremes Risiko dar. Die Finanzierungsschwierigkeiten seien schon zum Zeitpunkt der Übertragung der Beteiligung ersichtlich gewesen.

Dem wurde seitens der Bw. entgegnet, dass aufgrund der Förderungszusagen das Risiko nicht gegeben gewesen sei. Man sei sicher gewesen, dass die Bürgschaft nicht schlagend werde. Es sei mit Förderungen von 22 Millionen ATS gerechnet worden, es wären dann nur ein bis zwei Millionen ATS für die Haftung übrig geblieben, wobei der Anteil der Bw. nur 3/17 betragen habe.

Die Vertreterin des Finanzamtes gab zu Bedenken, dass die Banken von den stillen Gesellschaftern eine Haftungsübernahme verlangt haben, da sie offensichtlich nicht von einem sicheren Zufließen der Förderungen ausgegangen seien.

E. A. als Vertreter der Bw. räumte ein, dass ein Fremder den stillen Anteil nicht zu diesen Bedingungen gekauft hätte. Er sei jedoch in alle Verhandlungen involviert gewesen und sei daher sicher gewesen, dass aufgrund der Förderzusagen nur ein sehr geringes Risiko bestehe.

Hinsichtlich der weiteren geltend gemachten Bürgschaftszahlung führte der Vertreter der Bw. aus, dass die Bank beim Verkauf des Hotels von den ehemaligen stillen Gesellschaftern im Jahr 2004 die Übernahme der Haftung über 250.000 € für die Hotel Nfg. GmbH. verlangt habe. Die Miteigentümer der Bw. hätten daher am 19. April 2007 an die Hotel Nfg. GmbH. einen Betrag von 22.058,82 € und im Oktober 2007 einen weiteren Betrag von 23.464,51 € bezahlen müssen, da die Südoststeirische Sparkasse die Haftung geltend gemacht habe. Diese zweite Bürgschaft habe ihre Wurzel daher ebenfalls in der stillen Gesellschaft bzw. in der Übernahme der Beteiligung durch die Bw.

In einem Schreiben vom 27. November 2010 fasste der steuerliche Vertreter den Standpunkt der Bw. zusammen, wonach die Beteiligungsübertragung im Jahr 2000 zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt sei, insbesondere da niemand mit einer Haftungsinanspruchnahme gerechnet habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Entsprechend der Aktenlage wird der Berufungsentscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Ing. Z. A. GmbH. hatte sich, gemeinsam mit anderen, mit einer Einlage von 1.500.000 ATS (109.009,25 €) als atypische stille Gesellschafterin am Handelsgewerbe der B. Hotelbetriebs GmbH. beteiligt (Vertrag vom 1. Oktober 1997). Die aus der stillen Gesellschaft resultierenden Einkünfte wurden gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt. Die Bw. erwarb mit Abtretungsvertrag vom 29. Dezember 2000 von der Ing. Z. A. GmbH. die stille Beteiligung zu einem Übergabepreis von 1.500.000 ATS, gleichzeitig übernahm die Bw. auch eine Bürgschaft der abtretenden Partei gegenüber der Südoststeirischen Sparkasse (Punkt 2. des Abtretungsvertrages).

Mit Kaufvertrag vom 18. Dezember 2003 erfolgte unter Vereinbarung von - im Jahr 2004 zum Tragen kommenden - Bedingungen der Verkauf des Hotels (Grundstück samt Gebäuden) an die Hotel Nfg. GmbH. zum Kaufpreis von insgesamt 3.100.000 €. Im Jänner 2005 wurde über das Vermögen der B. Hotelbetriebs GmbH. der Konkurs eröffnet und im Oktober 2005 aufgehoben.

Am 9. Dezember 2003 erging von der Südoststeirischen Sparkasse eine schriftliche Aufforderung an die Ing. Z. A. GmbH auf Zahlung eines Betrags von insgesamt 114.529,41 €, wovon ein Teilbetrag von 110.291,12 € die Bürgschaft für das Kreditkonto X1 lautend auf B. Hotelbetriebs GmbH. betraf. Die Überweisung des angeforderten Betrages von 114.529,41 € erfolgte durch die Bw. am 12. Dezember 2003.

Die Beteiligten der Bw. brachten schließlich am 19. April 2007 bzw. 16. Oktober 2007 nach Fälligkeit durch die Südoststeirische Sparkasse weitere Beträge von 22.058,82 € und 23.464,51 € (gesamt 45.523,33 €) jeweils auf Bankkonten der Hotel Nfg. GmbH zur Einzahlung – dies in Zusammenhang mit einer Bürgschaft für einen Kredit der Hotel Nfg. GmbH. vom 27. Jänner 2004 über 250.000 €.

Mit dem angefochtenen Bescheid stellte das Finanzamt den Aufgabegewinn der atypischen stillen Gesellschaft im Jahr 2004 sowie die Verteilung auf die einzelnen Gesellschafter fest.

Strittig ist nunmehr bezüglich des auf die Bw. entfallenden Gewinnanteils 2004,

- 1) ob die im Dezember 2003 vorgenommene Bürgschaftszahlung von 110.291,12 € als Einlage der Bw. in die stille Gesellschaft bzw. als Sonderbetriebsausgabe der Bw. zu werten ist (Ansicht der Bw.) oder ob es sich um eine Einlage in die Ing. Z. A. GmbH. aus gesellschaftsrechtlichen Motiven (Ansicht des Finanzamtes) handelt und
- 2) ob die im Jahr 2007 im Rahmen einer weiteren Bürgschaft getätigten Zahlungen von 22.058,82 € und von 23.464,51 € weitere den Aufgabegewinn der Bw. mindernde Beträge im Jahr 2004 darstellen.

Die Berufung wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung insofern eingeschränkt, als ein weiterer Berufungspunkt betreffend den Firmenwert im angefochtenen Bescheid bei der Berechnung des Aufgabegewinns ohnehin schon berücksichtigt wurde.

Einigkeit besteht zwischen den Streitparteien darüber, dass die gegenständliche atypische stille Gesellschaft steuerlich als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren und der Aufgabegewinn der stillen Gesellschafter nach dem Verkauf des Hotels im Rahmen der Einkünftefeststellung im Jahr 2004 anzusetzen ist.

Ad 1) Bürgschaftszahlung Dezember 2003

Gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG ist im Falle des Ausscheidens eines Mitunternehmers als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos (inklusive Ergänzungs- und Sonderbilanzen) zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellen Bürgschaftszahlungen von Mitunternehmern, die wegen einer Bürgschaft für die Personengesellschaft zu leisten sind, keine Betriebsausgaben dar. Sie erhöhen als Einlage iSd § 4 Abs. 1 EStG das Kapitalkonto. Bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes iSd § 24 EStG aus der Veräußerung der Beteiligung ist dem Veräußerungserlös der Stand des Kapitalkontos gegenüberzustellen. Über den Stand des Kapitalkontos wirken sich Einlagen somit auf den Veräußerungsgewinn oder -verlust aus (z.B. VwGH 17.12.1998, [97/15/0122](#), *Doralt*, EStG, § 4 Tz 330).

Die gegenständliche Zahlung der Bw. erfolgte nicht aufgrund eines Bürgschaftsvertrages mit der Bank, sondern aufgrund der vertraglichen Vereinbarung vom 29. Dezember 2000 mit der Ing. Z. A. GmbH. (Abtretungsvertrag), womit sich die Bw. verpflichtete, die Ing. Z. A. GmbH. aus der Bürgschaft vom 20. Februar 2000 schad- und klaglos zu halten. Diese Vereinbarung ist zivilrechtlich als Schuldübernahme gemäß [§ 1404 ABGB](#) zu qualifizieren, mit welcher in einem internen Vertrag zwischen Schuldner und einem Dritten sich letzterer ohne Rechtswirkungen für den Gläubiger dazu verpflichtet, dem Schuldner die wirtschaftliche Last

abzunehmen, welche die Schuld in dessen Vermögen bildet. Der Gläubiger erhält gegen den Erfüllungsübernehmer keine Rechte.

Die Beteiligten der Bw. als Übernehmer der Schuld sind Gesellschafter der Ing. Z. A. GmbH. bzw deren Ehegattinnen. Die Vereinbarungen des Abtretungsvertrages vom 29. Dezember 2000 sind somit im Rahmen der Beweiswürdigung im Lichte der Angehörigenjudikatur zu prüfen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 26.5.2010, [2006/13/0134](#)) können Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Abgabenrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Diese Grundsätze sind auch für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter bzw. ihnen nahe stehende Personen von Bedeutung.

In diesem Sinne kann die im Abtretungsvertrag vom 29. Dezember 2000 vereinbarte Bürgschaftsübernahme aus folgenden Gründen nicht als fremdüblich angesehen werden:

- Laut Aktenlage bezog sich die Bürgschaft auf einen Gesamtbetrag von 1.671.475,19 €, wovon ein Anteil von 3/17, das sind 294.966,21 €, auf die Ing. Z. A. GmbH entfiel. Ein fremder Übernehmer des stillen Anteils hätte nicht zusätzlich zum Abtretungspreis von 109.009,25 € auch die Verpflichtung übernommen, den Abtretenden aus der Bürgschaftsverpflichtung vom 20. Februar 2000 schad- und klaglos zu halten, da schon der Abtretungspreis allein als sehr hoch anzusehen ist. Die ursprüngliche Vermögenseinlage der Ing. Z. A. GmbH. von 1.500.000 ATS war nämlich infolge der Verlustzuweisungen nahezu aufgebraucht, sodass das steuerliche Kapitalkonto der Ing. Z. A. GmbH. zum 31. Dezember 2000 im Rahmen der stillen Gesellschaft nur mehr einen Stand von 218.208 ATS (15.857,80 €) ausgewiesen hat. Den gesamten Unternehmenswert der B. Hotelbetriebs GmbH zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung bezifferte der steuerliche Vertreter der Bw. in der Verhandlung mit lediglich rund 1.400.000 ATS.

- Die Bw. meint, die Gegenleistung für die Übertragung der stillen Beteiligung sei in Hinblick auf die im Wertermittlungsgutachten vom 20. Mai 1999 aufgezeigten stillen Reserven im Liegenschaftsvermögen gerechtfertigt gewesen. Dem ist zu entgegnen, dass bei zwei weiteren Veräußerungen von stillen Beteiligungen an der B. Hotelbetriebs GmbH (zwischen Fremden) Veräußerungsverluste zu Tage traten. Laut Aktenlage wurde zum 1. Jänner 2000 ein Gesellschaftsanteil bei einem Buchwert von 1.387.464 ATS (100.831 €) um 1 ATS verkauft. Ein weiterer Gesellschaftsanteil wurde zum 1. Jänner 2002 bei einem Buchwert von 6.579 € um 1.000 € verkauft. Bei diesen Verkäufen ging man offensichtlich keineswegs davon aus,

dass sich durch stille Reserven im Anlagevermögen der B. Hotelbetriebs GmbH ein über dem Buchwert liegender Verkaufspreis realisieren lässt. Zum Einwand der Bw., wonach zumindest in einem Fall bedingt durch den Konkurs und die zeitliche Notlage zu einem unangemessen niedrigen Preis verkauft worden sei, ist zu erwidern, dass der seitens der Bw. bezahlte Abtretungspreis vom Finanzamt ohnehin nicht angezweifelt wurde. Der Einwand kann aber an der Einschätzung nichts ändern, dass die neben dem Abtretungspreis übernommene Bürgschaftsverpflichtung auf die Angehörigeneigenschaft der Bw. zurückzuführen ist.

- Zum Vorbringen der Bw., dass im Jahr 2000 eine Inanspruchnahme der Haftung aufgrund der Förderungszusagen noch nicht absehbar gewesen sei, ist auf die von E. A. als Geschäftsführer der Ing. Z. A. GmbH. unterfertigte „Erklärung als Sicherheitengeber“ vom 29. Juli 1999 zu verweisen, wonach die B. Hotelbetriebs GmbH in erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten sei und für die geplante Finanzierung durch Kredite und Zuschüsse in Höhe von rund 20 Mio ATS keine rechtsverbindlichen Zusagen vorliegen. Die Finanzierungsschwierigkeiten der B. Hotelbetriebs GmbH waren also der Ing. Z. A. GmbH. und wegen der weitgehenden Personenidentität auch der Bw. schon bei Übernahme des Anteils bekannt. Dafür sprechen auch die Ausführungen seitens der Bw. im Schreiben vom 17. November 2005 an das Finanzamt Oststeiermark, in dem es heißt: *„In der Folge wurde diese Bürgschaft von der [Bw.] übernommen, um eine Insolvenz der Ing. Z. A. Elektro- und Radiounternehmen GmbH zu vermeiden, da bereits abzusehen war, dass die Bürgschaft schlagend wird.“* Da von den stillen Gesellschaftern der B. Hotelbetriebs GmbH eine Übernahme der Haftung verlangt wurde, ging überdies wohl auch die Bank von der Ungewissheit der Förderungszusagen aus.

- Wenn E. A. in der mündlichen Verhandlung erklärt, dass bei der geplanten Übergabe der Familien-GmbH an die jüngere Generation die Risiken und Chancen der Beteiligung nicht in der Ing. Z. A. GmbH belassen werden sollten, lässt sich einerseits daraus schließen, dass im Zeitpunkt der Übertragung der Hotelbeteiligung den betroffenen Personen die mit dem Hotelprojekt verbundenen Risiken durchaus bewusst waren, und andererseits, dass bei der Gestaltung des Übergabevertrages und insbesondere der Vereinbarung der Haftungsübernahme die familiären Beziehungen und gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen zwischen den Beteiligten der Bw. und der Ing. Z. A. GmbH. maßgebend waren.

- Schließlich räumte E. A. in der mündlichen Verhandlung ein, dass ein Fremder die stille Beteiligung nicht zu diesen Bedingungen gekauft hätte.

Es wird daher in Würdigung aller Umstände davon ausgegangen, dass im vorliegenden Fall Gesellschafter der Ing. Z. A. GmbH mit der Bürgschaftsübernahme eine Verpflichtung ihrer Gesellschaft übernommen haben und ihr mit der strittigen Zahlung vom 12. Dezember 2003

einen Vermögensvorteil zuwenden wollten, wobei die wirtschaftliche Veranlassung nicht in einer Leistungsbeziehung zur Ing. Z. A. GmbH (Übertragung der Hotelbeteiligung), sondern in gesellschaftsrechtlichen Motiven zu sehen ist. Bei der Begleichung des fällig gestellten Bürgschaftsbetrages waren die Gesellschaftsinteressen der Ing. Z. A. GmbH vorrangig, betont doch auch der steuerliche Vertreter der Bw. die Gesellschafteridentität und das Interesse an einer Unterstützung der Ing. Z. A. GmbH (Schreiben vom 17. November 2005 und vom 20. März 2007). In diesem Sinne ist die strittige Zahlung nicht als Einlage in die B. HotelbetriebsgmbH. einzustufen und kann mangels Auswirkung auf das steuerliche Kapitalkonto zu keiner Änderung des die Bw. betreffenden Aufgabegewinns führen.

Zum Vorwurf der Bw. (Schreiben vom 27. November 2010) hinsichtlich einer von der Finanzverwaltung vorgenommenen Umqualifizierung der Beteiligungsübernahme einschließlich der Haftungsübernahme ist zu entgegnen, dass die Beteiligungsübernahme von der Abgabenbehörde ohnehin anerkannt wurde und bezüglich der Bürgschaftszahlung eine Umqualifizierung durch die Bw. selbst erfolgt ist. Die Bürgschaftszahlung vom Dezember 2003 wurde nämlich – wie seitens der Bw. in der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde – zum damaligen Zeitpunkt nicht als Einlage auf das Kapitalkonto (bzw. eine Sonderbilanz) der Bw. bei der stillen Gesellschaft verbucht, sondern hat die Bw. laut Aktenlage erst nachträglich mit Schreiben vom 17. November 2005 einen Zusammenhang der Bürgschaftszahlung mit der Hotelbeteiligung dadurch hergestellt, dass eine Minderung des Aufgabegewinns der Bw. geltend gemacht wurde.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Ad 2) Bürgschaftszahlung 2007

Nach der zutreffenden Ansicht der Bw. hat eine steuerliche Berücksichtigung von Bürgschaftszahlungen gegebenenfalls auch dann zu erfolgen, wenn die Heranziehung des atypisch stillen Gesellschafters aus einer Bürgschaft für Schulden der Gesellschaft erst nach der Betriebsaufgabe erfolgt. Dennoch kann dem Berufungsbegehren nicht gefolgt werden.

Zur Bezahlung von insgesamt 45.523,33 € im Jahr 2007 aufgrund einer Bürgschaft für die Hotel Nfg. GmbH. auf ein auf diese Gesellschaft lautendes Bankkonto ist darauf zu verweisen, dass nur dann eine Qualifizierung als (nachträgliche) Einlage in die B. Hotelbetriebs GmbH und Mitges. in Betracht käme, wenn die Bw. für Schulden der B. Hotelbetriebs GmbH eine Leistung erbracht hätte. Fest steht aber, dass es sich bei den gegenständlichen Schulden um solche der Hotel Nfg. GmbH. handelt. Schon aus diesem Grund können die Zahlungen nicht als (nachträgliche) Einlagen zu Gunsten der stillen Gesellschaft gesehen werden, auch wenn die Bw. darauf verweist, dass die in Rede stehende Bürgschaft vom 27. Jänner 2004 ihre

Wurzel in der stillen Gesellschaft mit der B. Hotelbetriebs GmbH habe. Bei der gegebenen Sachlage steht nämlich diese Bürgschaft in erster Linie in Zusammenhang mit der Gründung bzw. mit der Beteiligung an der Hotel Nfg. GmbH.

Folgt man hingegen dem Standpunkt der Bw., nach deren Ansicht der Zusammenhang der Bürgschaftszahlungen mit der stillen Gesellschaft im Vordergrund steht, können die Zahlungen aus den unter Punkt 1) genannten Gründen keine Verminderung des zu versteuernden Veräußerungsgewinns der Bw. bewirken.

Dessen ungeachtet sind gemäß § 24 Abs. 2 EStG Veräußerungsgewinne für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes zu ermitteln. Zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe im Jahr 2004 wurde jedoch seitens der Bw. nicht mit einer Inanspruchnahme aus der Bürgschaft vom 27. Jänner 2004 gerechnet, da man laut Vorbringen in der Berufungsverhandlung bzw im Schreiben vom 24. November 2010 davon ausging, dass die Schulden aus den Pachterlösen des Hotels bezahlt werden können. Im Jahr 2004 war die Geltendmachung der Haftung daher noch völlig ungewiss und stand damit eine Verpflichtung zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos nicht fest. Davon abgesehen eignen sich bevorstehende Verpflichtungen zur Leistung von Einlagen iSd § 4 Abs. 1 EStG nicht für eine Rückstellung. So führt der Verwaltungsgerichtshof zu Zahlungen eines atypisch stillen Gesellschafters an Gesellschaftsgläubiger aus (VwGH 19.3.2008, [2008/15/0018](#)): *„Einlagen (Zahlungen), die der Beschwerdeführer nach Beendigung der „atypischen stillen Gesellschaft“ geleistet hat, hätten demnach bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes / Aufgabeverlustes (noch) nicht berücksichtigt werden dürfen.“* Auch im Erkenntnis VwGH 4.2.2009, [2006/15/0151](#), wird ausgeführt, dass ein Verlust erst im Jahr der Inanspruchnahme zu berücksichtigen ist, wenn ein ausgeschiedener Gesellschafter später wider Erwarten von Gesellschaftsgläubigern in Anspruch genommen wird (und keine durchsetzbaren Ausgleichsforderungen gegenüber anderen Gesellschaftern bestehen).

Für den Berufungsfall folgt daraus, dass im Jahr 2007 geleistete Bürgschaftszahlungen für Schulden der Hotel Nfg. GmbH. für eine Geltendmachung im Rahmen der Ermittlung des Aufgabegewinns der B. Hotelbetriebs GmbH u. Mitges. im Jahr 2004 ungeeignet sind.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

Angemerkt wird, dass die Miteigentumsgemeinschaft A. G. und Mitbesitzer inzwischen aufgelöst wurde. Gemäß [§ 19 Abs. 2 BAO](#) gehen nach Beendigung einer Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Die Berufungsentscheidung hat daher an die ehemaligen Gesellschafter der B. Hotelbetriebs

GmbH. und Mitges. bzw. die ehemaligen Miteigentümer der Miteigentumsgemeinschaft A. G. und Mitbesitzer zu ergehen.

Wien, am 11. Jänner 2011