



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. sen., BG, vertreten durch WTH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, vertreten durch FAV, betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 wurden unter anderem der Abzug von Taxikosten in Höhe von S 5.190,00 als außergewöhnliche Belastung beantragt. Über Aufforderung des Finanzamtes eine mindestens 50 %ige Gehbehinderung nachzuweisen teilte der steuerliche Vertreter des Bw. mit, die Gehbehinderung resultiere aus einer Sehbehinderung, welche das Erkennen von Straßentafeln und Verkehrslichtsignalen verhindere. Nach dem beigelegten Befund eines Facharztes für Augenheilkunde und Optometrie (Einkommensteuerakt 48/2001) vom 28. Jänner 2003 ist es dem Patienten aufgrund einer Netzhauterkrankung unmöglich öffentliche Verkehrsmittel zu benützen.

Das Finanzamt versagte die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen mit der Begründung, [§ 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#) BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl 91/1998 erfordere für den Fall der Gehbehinderung wegen

Sehbehinderung den Bezug von Blindenzulage bzw. Blindenbeihilfe
(Einkommensteuerbescheid vom 17.2.1003, Einkommensteuerakt 2001/54).

Mit Schriftsatz vom 13.3.2003 (Berufung, Einkommensteuerakt 2001/63 ff.) hält der steuerliche Vertreter des Bw. entgegen, § 3 der Verordnung enthalte keinen Hinweis darauf, dass der Bezug von Blindenbeihilfe bzw. Blindenzulage Voraussetzung für den Abzug von Taxikosten sei und verweist im Schriftsatz vom 7. April 2005 (Vorlageantrag, Einkommensteuerakt 2001/81 ff) auf den bereits vorgelegten fachärztlichen Befund.

Während des Berufungsverfahrens ist eine Rechtsnachfolge bezüglich des Berufungswerbers Bw. sen. (1916) eingetreten. Der Erbe Herr D wird in der Folge ebenfalls als Bw. bezeichnet.

In der Einkommensteuererklärung des Jahres 2001 wurden negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 2.373.918,40 erklärt. Der Verlust resultiert aus dem Verlust der Abschichtungsforderung (als ehemaliger atypisch stiller Gesellschafter) gegenüber der BLÖG.

Anlässlich der Beendigung der Mitunternehmerschaft im Jahr 1993 verpflichtete sich die Geschäftsherrin (BLÖGV. in der Folge BLÖ genannt) dem Bw. den Buchwert seiner Beteiligung in Höhe von S 9.234.513,00 in Teil- und Ratenzahlungen bis 31.12.1998 zurückzuzahlen. Insgesamt S 800.000 sind in Vierteljahresraten innerhalb eines Jahres, S 240.000,00 innerhalb von 4 Jahren und unabhängig von den Ratenzahlungen sind S 3.750.000,00 bis 31.12.1996 und der Restbetrag von S 2.284.513,00 bis 31.12.1998 zu leisten. Eine Verzinsung der Forderung ist nur für den Fall des Zahlungsverzuges vorgesehen.

Zur Sicherstellung dieser Forderung tritt der Geschäftsführer der BLÖ, Herr R, als Bürge ein und wurde hinsichtlich der drei einzigen Betriebsliegenschaften dem Bw. ein grundbücherlich eingetragenes Pfandrecht in Höhe von S 9.500.000,00 eingeräumt.

Da die Abschichtungsforderung in der Folge seitens der Schuldnerin nicht erfüllt wurde, trat der Bw. dem im Jahre 1999 eingeleiteten, vom Bankgläubiger der BLÖ betriebenen Zwangsversteigerungsverfahren bei und ersteigerte in Ermangelung anderer Mitbieter die Liegenschaften RB und BB zum geringsten Gebot von S 4.755.225,00 und S 651.000,00 und eine weitere Liegenschaft in BB zum Gebot von S 210.000,00 (geringstes Gebot S 106.200,00).

Die Berechnung des Abschichtungsverlustes wurde seitens des Bw. wie folgt vorgenommen (Beilage zur Einkommensteuererklärung, Einkommensteuerakt 2001/5):

	Betrag in Schilling
Buchwert der Beteiligung, zugleich	9.234.513,00

Abfindungsguthaben	
Hierauf geleistete Zahlungen	1.258.055,00
	7.976.458,00
Gebot	5.616.300,00
Kosten der Versteigerung	<u>13.760,40</u>
Verlust aus der Abschichtung des Mitunternehmeranteiles	2.373.918,40

Unter Anführung des [§ 31 EStG 1988](#) anerkannte das Finanzamt den Verlust nicht, weil nach Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft eine Beteiligung an der BLÖ verblieben sei und Verluste aus solchen Beteiligungen nicht abzugsfähig seien.

Der Bw. vertritt die Auffassung, dass die Vorschriften des [§ 24 EStG 1988](#) zur Anwendung zu bringen seien. Mit Schriftsatz vom 7. April 2005 (Vorlageantrag, Einkommensteuerakt 2001/81 ff) stellt der steuerliche Vertreter des Bw. klar, dass in den Jahren ab 1983 (Gründung der atypisch stillen Gesellschaft) die Geschäftsanteile des Bw. an der BLÖ an Frau MD und den Sohn WDJ jun. (geb. 19xx) abgetreten wurden.

Nach den Ausführungen im Vorlagebericht stehe die Abfindung zum Buchwert der Annahme einer atypisch stillen Gesellschaft entgegen, weil keine Beteiligung an den stillen Reserven erfolgt sei. Negative Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft seien daher nicht zu berücksichtigen.

Nach der Aktenlage (Vorakt Einkommensteuerakt 1993/9 und 10) erging am 20.12.1994 eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung für das Jahr 1993 mit einem Ergebnisanteil von S 476.200,00 und zuletzt eine Mitteilung vom 10.8.1995 mit einem Ergebnisanteil von S 0,00.

Die einzelnen Vorgänge gestalteten sich zeitlich wie folgt:

Jahr		
1974	Gründung der AH GmbH Gesellschafter u.a. R	
1977	Grundbücherliche Eintragung Kaufvertrag der BLÖ über die drei Betriebsliegenschaften	

1978	Namensänderung auf blgv GmbH; R und Bw. (19xy) sind Gesellschafter	
1982	Konkurs R	
1983	Abtretung der Anteile des WDJ (19xy) an seine Frau MD und seinen Sohn WDJ (19xx)	
	Beitritt Bw. sen. (19xy) als atyp. st. Gesellschafter mit einer Einlage von S 10.000.000,00	
	Verwahrung der Freilassungserklärung über S 7.500.000,00 betreffend einen 1978 der BLÖ eingeräumten Hypothekarkredit der BK Wien	
1993	Beendigung der atypisch stillen Gesellschaft Notariatsakt über Rückzahlung und Sicherstellung des Abfindungsguthabens	
1993	Pfandrechtseintragung für Bw. (19xy)	Pfandrecht S 9.500.000,00
1993	Anteilsabtretung der Geschäftanteile an der BLÖ von MD und WDJ (19xx) an R und nR	Laut Jahresabschluss zum 31.12.1993 Körperschaftsteuerakt
1995	Vorschlag der Rückwidmung in Grünland	Beilage zur Vorhaltsbeantwortung eingelangt 16. Juni 2008
1997	Grundbücherliche Eintragung der Lösungsverpflichtung zugunsten der Bka auf dem Pfandrecht des Bw. aus dem Jahre 1993	Pfandrecht S 10.000.000,00
1999	Einleitung des	

	Zwangsversteigerungsverfahrens über die Betriebsliegenschaften betrieben von Bka unter Beitritt von Bw.	
2001	Versteigerung und Erwerb durch Bw. sen. (19xy)	
2002	Pfandrechtseinräumung von Bw. sen. (19xy) an die Bka betreffend die ehemaligen Betriebsgrundstücke	€ 450.000,00
2003	Schenkung der Liegenschaften an D (19yx), Tilgung des Kredites durch D mit 20.11.2003	

Mit Abtretungsvertrag vom 28.3.1983 (Körperschaftsteuerakt Dauerbelege 60 ff.) trat der Bw. (Bw. 19xy) seinen Geschäftsanteil an seine Frau und seinen Sohn (WDj geb. 19xx) zum Wert der Stammeinlage (von S 29.000,00 und S 22.000,00) per 1.1.1983 ab.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 28. März 1983 beteiligt sich der Bw. an der BLÖ als atypisch stiller Gesellschafter (Körperschaftsteuerakt Dauerbelege 63 ff.). Die Einlage von S 10.000.000,00 ist in bar bis zum 30.4.1983 zu leisten. Die Beteiligung erfolgt im Verhältnis der Kapitaleinlagen (10.000.000,00 zur Einlage der Geschäftsherrin BLÖ von S 100.000,00) unter Beschränkung der Verlustbeteiligung auf die vereinbarte Einlage und kann nach Ablauf von fünf Jahren erstmals gekündigt werden. Im Falle der Beendigung der Gesellschaft wird die Beteiligung am Substanzwert vereinbart und die Einsicht in die Bücher und weitere Kontrollrechte geregelt, sowie ein das einem Kommanditisten zustehendes Widerspruchsrecht ausbedungen. Die Verwahrung einer Freilassungserklärung wird im Vertrag erwähnt.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens teilt der steuerliche Vertreter in Beantwortung von Fragenvorhalten mit, nach dem Einstieg von Bw. (19xy) seien im Rahmen der Mitunternehmerschaft Aufschließungsarbeiten begonnen worden und eine Zufahrtsstraße errichtet worden und diverse Verwertungsprojekte in Form der Errichtung von Reihenhaussiedlungen, Appartementshäuser, eines Erholungsheimes angedacht worden, welche aber nicht realisiert werden konnten.

Die Liegenschaftspreise der betroffenen Grundstücke seien gesunken, weil 1995 eine Rückwidmung in Grünland im Raum stand und die Grundstücke seit 20 Jahren ungenutzt geblieben sind.

Die Frage der Einbringlichkeit habe sich in Hinblick auf den vollstreckbaren Notariatsakt nicht gestellt (Vorhaltsbeantwortung eingelangt am 16. Juni 2008).

Privat veranlasste Beziehungen zu R habe es nie gegeben, die Gesellschaft sei ab 1983 auch nicht untätig gewesen, was eine handschriftliche Kostenaufstellung des R aus dem Jahre 1995 zeige (S 700.000,00 für Vermessung, S 2.113.900,00 für eine Zufahrtsstraße, S 1.500.000,00 für Planungsarbeiten und S 75.000,00 für ein Umweltverträglichkeitsgutachten). Wegen nicht zustande gekommener Einigung über Finanzierungen und Haftungen und aus Alters- und Gesundheitsgründen wurde die Beendigung der Mitunternehmerschaft im Jahre 1993 erwogen. Für den Nachweis, dass kein freundschaftliches Verhältnis für die Kapitalüberlassungen maßgebend war, wurde die Einvernahme mehrerer namentlich angeführter Zeugen beantragt (Vorhaltsbeantwortung vom 9.7.2010).

In Ergänzung (Schriftsatz vom 12.7.2010) legte der steuerliche Vertreter nachstehende Unterlagen im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit und den rechtlichen Verhältnissen in Bezug auf die erworbenen Liegenschaften folgende Unterlagen vor:

Einen Bebauungsplan aus dem Jahre 1974, ein Gutachten vom 20.11.1979 des Architekten Mag. S (wonach der Liegenschaftswert mit S 41.741.600,00, sowie die erforderlichen Aufschließungskosten dargestellt werden); ein Übereinkommen mit der Gemeinde betreffend Aufschließungsbeiträge vom 4.7.1980; diversen Schriftverkehr (betreffend Anbot eines Privatdarlehens der th vom 11. Juni 1983, betreffend Finanzierung von Kurt E. E vom 3.5.1983, der u vom 11.5.83; betreffend Kaufinteressenten c vom 23.9.1983, vom 26.9.83, Dkfm. Josef B vom 23.1.84, st vom 10.2.1985; Prospekt über das Projekt Öl; Prospekt über die Errichtung einer Senioren-City von Baumeister RK vom 7.5.1986; eine Absage der Firma ög vom 14.2.1991, Beilage 14, eine Studie des Baumeisters RK über ein Erholungs- und Kurzentrum RB vom Mai 1995, Beilage 15, wonach der Verkehrswert mit S 45.722.800,00 berechnet wurde.

Mit Schriftsatz vom 8.11.2010 (Vorhaltsbeantwortung) legt der Bw. dar, die im Jahr 1983 geleistete Einlage sei in Form der Abdeckung einer Kreditverbindlichkeit der BLÖ gegenüber der BK Wien in Höhe von 8 Millionen Schilling und einer Einzahlung auf das betriebliche Bankkonto von 2 Millionen Schilling erfolgt. Der nach dem Gutachten Ai festgestellte Wert sei mit Vorsicht zu betrachten, weil die Hanglage der Grundstücke und die seit mehr als 20 Jahren gegebene Unverkäuflichkeit der Grundstücke als wertmindernde Umstände zu

berücksichtigen sind, was sich auch daran ermessen lässt, dass der Bw. im Wesentlichen der einzige Bieter bei der Zwangsversteigerung war.

Die Zuzählung und Rückzahlung des 2002 eingeräumten, hypothekarisch besicherten Yen-Kredites wurden belegmäßig nachgewiesen.

Nach dem beigelegten Gutachten des WT Dkfm. Mag. M vom 15.2.1983 haben im Jahr 1983 Bankschulden in Höhe von S 10.083.537,66 (BR) per 31.12.1982 bestanden.

Im ebenfalls vorgelegten Jahresabschluss 31.12.1991 sind Darlehen von MD (500.000 S) und von Wid (1.097.750,00) sowie eine Schuldübernahme (S 500.000) der Straßenbau GmbH von Wid ausgewiesen.

Über Aufforderung wurde eine Kopie der Freilassungserklärung der BK Wien aus dem Jahre 1983 vorgelegt. Weitere Belege betreffend die Leistung der Einlage seien nicht mehr auffindbar.

An den Geschäftsführer R schriftlich gerichtete Zeugeneinvernahmen blieben unbeantwortet. Die Bka verneint in der Beantwortung des an sie gerichteten Auskunftersuchens einen Zusammenhang der Kreditgewährungen an die BLÖ mit Herrn Bw. bzw. mit dem Yen-Kredit aus dem Jahre 2002.

Laut den Akten des Firmenbuchgerichtes wurde im Jahresabschluss 1998 ein dem Geschäftsführer R gewährter Kredit in Höhe von mehreren Millionen angeführt.

Nach den Akten des BG ss hafteten seitens der BLÖ Bankverbindlichkeiten in zweistelliger Millionenhöhe im Jahre 2001 aus. In den Akten erliegt ein Schreiben des Bw. vom 3.4.2001 an den RA Dr. G, wobei aus der Beilage die Berechnung der ausständigen Forderung hervorgeht. Zahlungen von R sind darin nur bis zum 31.12.1996 ausgewiesen.

Aus einem Versäumnungs- und Anerkenntnisurteil vom 11.5.1999 des Ger (GZ NNNN) lässt sich entnehmen, dass R weitere Firmenanteile und Grund besaß.

Das in den Versteigerungsakten enthaltene Schätzungsgutachten des Ing. Ai vom 25. Mai 2000 weist unter Berücksichtigung der Hanglagen bei der Beschaffenheit der Grundstücke und unter Einteilung in Baugründe der Klasse A, B und C einen Verkehrswert von insgesamt S 7.349.900,00 aus. In einer Stellungnahme des Gutachters vom 28. August 2000 wird darauf hingewiesen, dass die Gemeinde ebenfalls in Hanglage Gründe zu einem wesentlich günstigeren Preis (S 120,00 pro qm) vergibt, die Aufschließungskosten einer Großanlage sich schwierig gestalten werden und beträchtlich höher als im nächsten entfernten Ort r sein würden. Für das Straßengrundstück wurden rund S 900.000,00 angesetzt.

Ein weiteres Gutachten, welches von einer Fa. des R in Auftrag gegeben wurde, ergab für den Stichtag 5. Juni 1993 einen Verkehrswert von rund 19 Mio S (Gutachten Ing. be).

Angenommener Sachverhalt:

Taxikosten

Es wurde kein Nachweis über den Bezug einer Blindenzulage oder Blindenbeihilfe und über eine 50 %ige Erwerbsminderung erbracht.

Abschichtungsforderung

Die dem Bw. im Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft eingeräumten Rechte (Widerspruchs- und Kontrollrechte) und die Beteiligung an den stillen Reserven, am Gewinn und Verlust entsprechen jenen, wie sie einem Kommandidisten zustehen. Eine vertragliche Buchwertabfindung war nicht vorgesehen, sondern wurde aus Vereinfachungsgründen gewählt, zumal stille Reserven offensichtlich nicht vorhanden waren.

Der Bw. hat zeitnah (unmittelbar) zu seinem Ausscheiden als GmbH-Gesellschafter und Eintritt als atyp. stiller Gesellschafter die im Zusammenhang mit der Überschuldung der GmbH (u.a. resultierend aus der Anschaffung der Liegenschaften mit Fremdmitteln) und der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft (sich als nicht verwertbar erweisende Liegenschaften) im Wege der Einlage die nötige Kapitalzufuhr erbracht. Die Einlage wurde nicht wie vertraglich vorgesehen vom Bw. in bar geleistet, sondern nach eigenen Angaben im Wege der Tilgung des Hypothekarkredites (8 Millionen Schilling) und der Überweisung von 2 Millionen Schilling auf das betriebliche Bankkonto, was keiner klaren und von Zweifel freien Vertragsabwicklung, wie sie zwischen fremden Dritten üblich wäre, entspricht.

Vielmehr ist wegen der aus einer Schuldner ähnlichen Position offensichtlich einseitig vorgenommenen Kredittilgung ein Zusammenhang mit dem Ausscheiden bzw. der Stellung als Gesellschafter der GmbH anzunehmen (etwa Erfüllung von üblicherweise von Gesellschaftern im Rahmen von Kapitalüberlassungen an die GmbH einzugehenden Haftungsverpflichtungen betreffend den durch die Insolvenz des R offenbar fällig gestellten Hypothekarkredites). Mit anderen Worten stellt sich die Tilgung des Hypothekarkredites im Wege der Einlage als atypisch stiller Gesellschafter bereits als durch die Gesellschafterstellung an der BLÖ veranlasst dar.

Ob die Abtretung der Geschäftsanteile zum Wert der Stammeinlage in Höhe von S 51.000,00 im Jahr 1983 an MD und WDJ (19xx) auch gegenüber fremden Dritten erfolgt wäre ist unter Bedachtnahme darauf, dass Bankverbindlichkeiten in Höhe von S 10.000.000,00 vorhanden waren, welchen unverkäufliche Betriebsgrundstücke mit Anschaffungskosten von rund 4,7

Millionen Schilling gegenüberstanden, zu verneinen. Der Erwerb der Geschäftsanteile hätte zur Vermeidung der Zahlungsunfähigkeit einer massiven Entschuldung bedurft. Auch unter Berücksichtigung der im Wege der Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter geleisteten Einlage in Höhe von S 10.000.000,00 hält die Anteilsabtretung einem Fremdvergleich nicht stand, weil dadurch die Ergebnisbeteiligung im Verhältnis der Kapitalanteile der GmbH auf $100.000/10.100.000$, das sind 0,99 % gefallen ist. Ob das Ausscheiden von Bw. sen. (19xy) aus der Geschäftsführung der BLÖ aus Alters- und Gesundheitsgründen angestrebt wurde, oder Motive der Verlustverwertung, oder im Hinblick auf das R betreffende Insolvenzverfahren der Schutz des investierten Kapitals im Vordergrund standen, kann dahingestellt bleiben.

Veräußerungsversuche betreffend der Betriebsgrundstücke im Rahmen der Mitunternehmerschaft, zuletzt im Jahr 1991 (Absage der Fa. ög vom 14.2.1991, Beilage 14 der Vorhaltsbeantwortung vom 12.7.2010) wurden dargetan.

Eintreibungsversuche in das Privatvermögen des R konnten nicht dargetan werden. Nach den beim Handelsgericht hinterlegten Jahresabschlüssen (insbesondere jener zum 31.12.1998) wurden dem Geschäftsführer gewährte Kredite in Millionenhöhe angeführt, sowie nach den Unterlagen im Exekutionsverfahren die BLÖ betreffend, haftete im Jahr 2001 ein zweistelliger Millionenbetrag als Bankverbindlichkeit aus, ohne dass dieser Umstand im Anlage- oder Umlaufvermögen der Gesellschaft seinen Niederschlag gefunden hätte.

Im seitens des Bw. vorgelegten Jahresabschluss des Jahres 1991 werden neben der Einlage des stillen Gesellschafters weitere Darlehen und Schuldübernahmen (von MD und WDj) ausgewiesen.

Seit Anschaffung (laut Grundbuch wurden diese mit Kaufvertrag aus dem Jahre 1977 erworben) bis zur Zwangsversteigerung im Jahr 2001 haben sich die Grundstücke als unverkäuflich erwiesen. Maßgeblich war eine zeitweilige aufrechte Bausperre, die Notwendigkeit der Vorfinanzierung der Infrastruktur (Übereinkommen mit der Gemeinde), die Hanglage und offensichtlich das Vorhandensein attraktiverer Grundstücke (vgl. hiezu das Gutachten und die Stellungnahme von Ing. Ai).

Für die Ermittlung des Teilwertes der zur Besicherung der Abschichtungsforderung dienenden Grundstücke kann daher nicht der im Jahr 2000 ermittelte Verkehrswert von rund 7,3 Millionen Schilling (Gutachten Ai) herangezogen werden, weil ein künftiger Erwerber des Betriebes im Rahmen der Betriebsfortführung nicht mehr als die historischen Anschaffungskosten von S 4,7 Millionen für die Liegenschaften angesetzt hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Taxikosten

§ 3 (2) der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl 1996/303 lautet:

„Bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50 %igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Fahrzeug verfügt, sind die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 2.100 S zu berücksichtigen.“

Gemäß § 35 (2) Z 2 EStG 1988 ist die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen.

Eine solche Bescheinigung konnte den Verwaltungsakten nicht entnommen werden, weshalb die Abzugsfähigkeit der beantragten Taxikosten wegen Gehbehinderung zu Recht vom Finanzamt versagt wurde.

Abschichtungsforderung

Ob die Abtretung der Geschäftsanteile der BLÖ an Familienangehörige unter gleichzeitiger Beteiligung als atyp. st. Gesellschafter unter Leistung der wirtschaftlich gebotenen Kapitalzufuhr (Einlage in Höhe von 10 Millionen Schilling) eine fremdübliche Vorgangsweise darstellt, mag auf sich beruhen, weil auch rechtskräftige, rechtswidrige Feststellungsbescheide (für Veranlagungsjahre bis 1993 ergangen) Rechtswirkung entfalten.

Uneinbringlichkeit

Die Nachweispflicht, weshalb gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr eine Teilwertverminderung eingetreten sein soll, hat der Steuerpflichtige zu erfüllen (vgl. [VwGH 2004/13/0035](#), 2004/13/0019).

In Hinblick darauf, dass im Zuge der Auseinandersetzung im Jahre 1993 für die steuerliche Ermittlung des Aufgabeergebnisses Grundsätze der Gewinnermittlungsart nach § 4 /1 zur Anwendung zu gelangen haben, ist auch das steuerliche Schicksal der unberichtigt gebliebenen Abschichtungsforderung nach diesen Grundsätzen (und damit nach dem strengen Niederstwertprinzip) zu erfassen. Eingetretene Wertminderungen sind periodengerecht zu erfassen; weil unterlassene Forderungsabschreibungen teilweise oder gänzlich uneinbringlich gewordener Forderungen vom Nachholverbot umfasst werden (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 4 Tz 170 und 171 und § 6 Tz 210).

Auf den Umstand der Besicherung durch Pfandrechte ist bei der Bewertung der (Abschichtungs) -forderung Bedacht zu nehmen. Da dem Bw. die Unverkäuflichkeit der Grundstücke bekannt war, hätte der bereits in den Jahren 1993-2000 eingetretene Wertverlust der Grundstücke im Zusammenhalt mit der Einstellung von Zahlungen durch die BLÖ und R ab 1997 zu einer Forderungsabschreibung im Ausmaß des gesunkenen Teilwertes führen müssen. Solche Teilwertabschreibungen können nicht in einem späteren Jahr nachgeholt werden.

Darüber hinaus steht einer Abschreibung der Abschichtungsforderung entgegen, dass die Uneinbringlichkeit der Forderung insbesondere in Bezug auf die mangelnde Durchsetzung gegenüber dem Bürgen R nicht erwiesen ist.

Unterlagen über eine (etwa nach Versteigerung der Grundstücke im Jahr 2001) ins Privatvermögen des R vorgenommene Exekution konnten nicht vorgelegt werden und auch dessen Vermögenslosigkeit nicht nachvollziehbar dargetan werden.

Da im gegenständlichen Fall die Grundsätze der Anerkennung für Verträge zwischen nahen Angehörigen zur Anwendung gelangen (R war Geschäftsführer der Geschäftsherrin und ebenso wie der Bw. Gesellschafter der GmbH) steht die fremdunübliche Abwicklung der Rückzahlungsvereinbarung (wegen unterlassener Exekutionen, Gehaltspfändungen, nachvollziehbarer Nachforschungen über die Einkommens- und Vermögensverhältnisse von R) der Forderungsabschreibung entgegen.

Hinzu kommt, dass nach der Aktenlage (Versäumungsurteil des Ger) Hinweise auf Liegenschaftsbesitz und Firmenbesitz (etwa R GmbH oder R Management GmbH als Auftraggeberin des Gutachtens von Ing. be) vorhanden sind und R insbesondere nach dem beim ger hinterlegten Jahresabschluss zum 31.12.1998 als Geschäftsführer Kredite in Millionenhöhe gewährt worden sind.

Einer steuerlichen Berücksichtigung der Forderungsabschreibung steht letztlich auch entgegen, dass im Grundbuch auf den für Bw. (19xy) 1993 eingetragenen Pfandrechten im Jahr 1997 die Lösungsverpflichtung zugunsten der Gläubigerbank der BLÖ eingetragen wurde. Dieser Umstand deutet darauf hin, das Geldmittel der Gläubigerbank an die BLÖ mit dem Zweck geflossen sind, die pfandrechtlich besicherte Abschichtungsverbindlichkeit zu begleichen, zumal 2001 Bankverbindlichkeiten in zweistelliger Millionenhöhe aushafteten.

Insoweit kann die behauptete Uneinbringlichkeit der Abschichtungsforderung mangels nicht erwiesener Vermögenslosigkeit der BLÖ (bis 2001) oder des R steuerlich nicht anerkannt werden.

Der Berücksichtigung des sich aus der beantragten Forderungsabschreibung ergebenden Aufgabeverlustes als nachträgliche Betriebsausgabe steht weiters entgegen, dass sich die Tilgung des Hypothekarkredites in Höhe von 8 Millionen Schilling im Jahre 1983 als Ausfluss der Stellung als Gesellschafter der GmbH darstellt. Derartige Kapitalverluste sind steuerlich nicht abzugsfähig, weil sie die private Vermögenssphäre betreffen.

Die restlichen 2 Millionen Schilling der Einlage als atypisch stiller Gesellschafter sind durch den Verkehrswert der erworbenen Liegenschaften gedeckt.

Wien, am 5. Jänner 2011