



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde X, S-Straße xx, vertreten durch Dr. F, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Gd Y, G-Straße yy, vom 19. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 18. Jänner 2010 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, für das Jahr 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 2007 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO

wie folgt festgestellt:

<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>	<b>450.968,49 €</b>
-------------------------------------	---------------------

1 BW1 (StNr. FA-xyz)	<i>Einkünfte</i>	<b>318.036,35 €</b>
G B-Stryz		
<i>Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:</i>		
<i>Nicht entnommene Gewinne (§ 11a EStG 1988)</i>		<b>36.525,31 €</b>

2 BW2 (StNr. FA-zxy)	<i>Einkünfte</i>	<b>132.932,14 €</b>
Gde W-Strzx		
<i>Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:</i>		
<i>Nicht entnommene Gewinne (§ 11a EStG 1988)</i>		<b>19.659,11 €</b>

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) ist eine Kommanditgesellschaft mit Sitz in Gde X, die nach § 189 UGB zur Rechnungslegung verpflichtet ist und ihren Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Ihr Betriebsgegenstand ist die Erzeugung von XY und YZ sowie die YX. Gesellschafter der Bw. sind Bw1 als unbeschränkt haftender Gesellschafter (Komplementär und alleiniger Geschäftsführer) mit einer Beteiligung von 75% und Bw2 als beschränkt haftende Gesellschafterin (Kommanditistin) mit einer Beteiligung von 25%.

Bei der Bw. fand im Jahre 2009 eine die Jahre 2005 bis 2007 umfassende Außenprüfung gemäß § 147 BAO statt. Im diesbezüglichen (Abschluss-)Bericht gemäß § 150 BAO vom 18. Dezember 2009 hielt der Prüfer - soweit im gegenständlichen Berufungsfall von Relevanz - Folgendes fest:

***"Tz. 2 Abschreibung Beteiligung Z***

*Im Februar 2005 wurde von der Bw. eine gebrauchte F-Anlage sowie eine gebrauchte P-Anlage um zusammen 200.000,00 € angeschafft. Die genannten Anlagen wurden bei der Fa. Z GmbH SV (in der Folge kurz: Z) mit Sitz in Ge L aufgestellt. Gleichzeitig wurde mit der Z ein Betreiber-Vertrag abgeschlossen. Die Bw. bleibt Eigentümerin der Anlagen, die Z betreibt die Anlagen und trägt alle aus dem Betrieb der Anlagen anfallenden Kosten und Pflichten. Die Z als Betreiberin der Anlagen bezahlt an die Bw. eine monatliche Betreibergebühr von mindestens 2.000,00 €. Nach Abdeckung der Gesamtinvestition durch die Betreibergebühren ist die Z berechtigt, die Anlage durch eine zusätzliche Zahlung in Höhe von 2.000,00 € zu erwerben. Die Z verpflichtet sich, PF an die Bw. zu Preisen zu liefern, die der dem Vertrag beigefügten Kalkulation entsprechen. Die anlässlich der Betriebsprüfung erhaltene schriftliche Ausfertigung dieses Betreiber-Vertrages ist mit 16. November 2005 datiert.*

*Mit Vertrag vom 13. April 2005 hat Bw1 als natürliche Person eine Beteiligung an der Z mit Sitz in Ge L in Höhe von 49% erworben. Die Übernahme der Stammeinlage in Höhe von 49.000,00 € wurde durch eine Ausschüttung der Fa. T GmbH Lu, an welcher Bw1 zu 100% beteiligt ist, finanziert.*

*Am 1. März 2006 wurde ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Z eröffnet.*

*Der Beteiligungserwerb an der Z durch Bw1 wurde per 31. Dezember 2005 in der Bw. aktiviert (Gegenbuchung Privateinlage Bw1). Am 23. Jänner 2007 erwirbt die Bw. von der SB AG eine Forderung in Höhe von 56.377,87 €, welche der SB AG lt. Auszug des Amtsgerichtes B aus der Insolvenztablette gegen die Z zusteht, um 28.189,00 €. Eine allfällige Quotenzahlung geht auf die Käuferin über. Dieser Forderungserwerb wurde ebenfalls auf Beteiligung Z aktiviert.*

*Am 31. Dezember 2007 wurde der gesamte Beteiligungsansatz an der Z in Höhe von 77.189,00 € gewinnmindernd ausgebucht.*

*Sowohl der Beteiligungserwerb als auch der Forderungserwerb haben ihre Ursache im außerbetrieblichen privaten Bereich von Bw1. Dies geht auch aus dem Notariatsakt vom 13. April 2005 hervor, in welchem eindeutig einerseits zwischen Betreiber-Vereinbarung zwischen Z und der Bw. und anderer-*

seits zwischen Beteiligungserwerb der Privatperson Bw1 an der Z unterschieden wird. Aus betrieblicher Sicht gibt es nach Auffassung der Betriebsprüfung kein Motiv bzw. keine Beweggründe für den Erwerb einer Forderung gegenüber einer Firma, über welche das Insolvenzverfahren bereits eröffnet worden ist.

Die aktivierte Beteiligung an der Z ist zur Gänze der Privatsphäre von Bw1 zuzurechnen. Die Ausbuchung zum 31. Dezember 2007 hat steuerlich gewinnneutral über die Privatkonten von Bw1 zu erfolgen."

Im Zuge der am 16. Dezember 2009 abgehaltenen Schlussbesprechung wurde von Bw1 bezüglich der Beteiligung an der Z eingewendet, dass eine eigene Anlage in S-Straße ca. 490.000,00 € gekostet hätte und diese auch nicht ausgelastet gewesen wäre, weshalb sowohl der Beteiligungserwerb als auch der Betreibervertrag von hohem betrieblichem Interesse gewesen sei.

Auf Grund ua. der oben dargelegten steuerlichen Feststellungen der (Groß-)Betriebsprüfung nahm das Finanzamt Feldkirch das Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 wieder auf und erließ den diesen Feststellungen entsprechenden (neuen) Feststellungsbescheid 2007 vom 18. Jänner 2010. Auf Basis der vom Prüfer vorgenommenen Berechnungen wurden die im Kalenderjahr 2007 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO in folgender Höhe festgestellt:

<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>	<b>499.968,49 €</b>
BW1 (StNr. FA-xyz)	367.036,35 €
<i>Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:</i>	
Nicht entnommene Gewinne (§ 11a EStG 1988)	36.525,31 €
BW2 (StNr. FA-zxy)	132.932,14 €
<i>Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:</i>	
Nicht entnommene Gewinne (§ 11a EStG 1988)	19.659,11 €

Gegen diesen (neuen) Feststellungsbescheid 2007 vom 18. Jänner 2010 richtet sich die von der Bw. mit Schreiben vom 19. Februar 2010 erhobene Berufung. Darin begehrte die steuerliche Vertretung der Bw. die Berücksichtigung der Bürgschaftszahlung in Höhe von 28.189,00 € als Betriebsausgabe der Bw., die Abschreibung der Beteiligung an der Z in Höhe von 49.000,00 € als Sonderbetriebsausgabe von Bw1 und dementsprechend die Festsetzung der Gewinnanteile 2007 der Gesellschafter der Bw. in nachfolgend dargestellter Weise:

<i>Korrektur lt. Berufung</i>	<i>Bw1</i> <i>St.Nr. xyz</i>	<i>Bw2</i> <i>St.Nr. zxy</i>	<i>Summe</i>
<i>Gewinn lt. angefochtenem Bescheid abzüglich Bürgschaftszahlung</i>	<i>367.036,35</i> <i>- 21.141,75</i>	<i>132.932,14</i>	<i>499.968,48</i> <i>- 28.189,00</i>

<i>abzüglich Abschreibung Beteiligung Z</i>	<b>- 49.000,00</b>	<b>- 7.047,25</b>	<b>- 49.000,00</b>
<b>Gewinn lt. Berufung</b>	<b>296.894,60</b>	<b>125.884,89</b>	<b>422.779,49</b>

Begründend führte sie dazu Nachstehendes aus:

Bei der Beurteilung der im Zusammenhang mit der Z in Tz 2 des BP-Berichtes relevierten Fragen seien folgende drei Problemkreise zu unterscheiden:

1. Der Betreiber-Vertrag, abgeschlossen im April 2005 zwischen der Bw. und der Z,
2. der Kreditvertrag über 100.000,00 €, abgeschlossen zwischen der SBB AG und der Z, sowie die Bürgschaftserklärung der Bw. und
3. der Beteiligungserwerb an der Z durch Bw1.

ad 1.) Der laut dem Betreiber-Vertrag formulierte Zweck sei zum einen die kostengünstige Herstellung von PF durch die Z sowie die Belieferung der Bw. mit solchen und zum anderen die Nutzbarmachung von Synergien zum Vorteil beider Vertragsparteien gewesen.

In Umsetzung dieser Vereinbarung habe die Bw. am 14. Februar 2005 eine gebrauchte S-B-Anlage um 140.000,00 € und eine gebrauchte P-Anlage um 30.000,00 € erworben, weiters die Montagekosten iHv 30.000,00 € übernommen und hernach diese Anlagen der Z gegen einen monatlichen Mietzins von 2.000,00 € an deren Betriebsstandort zur Verfügung gestellt.

ad 2.) Die Z, welche an schwacher Liquidität gelitten und sich durch die Umsetzung der Zusammenarbeit mit der Bw. eine Besserung in dieser Hinsicht erhofft habe, habe über Fürsprache der Bw. die Z im Jahr 2005 unter Hinweis auf die geplante Zusammenarbeit mit der Bw. von der SBB AG einen Kontokorrentkredit in Höhe von 100.000,00 € erhalten. Diese Kreditvereinbarung sei durch eine von der Bw. gegenüber der SBB AG mündlich erklärte Bürgschaftsverpflichtung abgesichert worden.

Da der Kredit infolge der Insolvenz der Z im Jahr 2007 notleidend und die von der Bw. abgegebene Bürgschaftserklärung mit 56.377,87 € schlagend geworden sei, sei die Bw. ihrer Hafthungsverpflichtung nachgekommen und habe 28.189,00 € an die SBB AG gemäß der am 23. Jänner 2007 getroffenen Vereinbarung bezahlt. Die Bw. sei zufolge § 1358 ABGB in die Rechtsstellung der SBB AG als vormalige Gläubigerin der Z eingetreten, um allenfalls Regress aus der bezahlten Bürgschaft bei der Z nehmen zu können. Die Durchsetzung dieses Regressanspruches sei zufolge der Insolvenz der Z allerdings aussichtslos gewesen.

Die Übernahme der Bürgschaftsverpflichtung durch die Bw., die den Weg für die Zuführung von Liquidität an die Z durch den von der SBB AG eingeräumten Kontokorrentkredit frei gemacht habe, habe der Verwirklichung des angestrebten Ziels gedient, die Produktionskosten für die PF durch die Zusammenarbeit mit der Z zu senken und den Deckungsbeitrag für die Bw. zu verbessern.

Der für den Betriebsausgabencharakter geforderte Zusammenhang zwischen künftiger Einnahmenerzielung und der übernommenen Garantenstellung sei damit gegeben gewesen

---

(Verweis auf Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 330 "Bürgschaften").

Die Buchung der Zahlung von 28.189,00 € zur Begleichung der Bürgschaftsverpflichtung auf das Beteiligungskonto der Bw. sei eine Fehlbuchung und sei zu berichtigen.

Die Bürgschaftsverpflichtung der privaten Sphäre von Bw1 zuzuordnen, stehe im Widerspruch (a) zu der von der SBB AG von Anfang an vertretenen Auffassung, die zur Absicherung des an die Z gewährten Kredites abgegebene Bürgschaftserklärung sei von Bw1 im Namen der Bw. gemacht worden, und (b) zu der vorliegenden Vereinbarung vom 23. Jänner 2007, mit welcher die SBB AG die von der Bw. eingegangene Bürgschaft eingefordert und ihre ursprünglichen Ansprüche gegenüber der Z an die Bw. gemäß § 1358 ABGB abgetreten habe.

ad 3.) Stammanteile an einer GmbH wiesen ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich. Eine Beteiligung gehöre jedoch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördere oder wenn zwischen diesem und demjenigen, an dem die Beteiligung bestehe, enge wirtschaftliche Beziehungen bestünden. Dies gelte sowohl für die Beteiligung einer OHG als auch für die Beteiligung ihrer Gesellschafter, zumal das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft nicht der Gesellschaft als solcher, sondern den einzelnen Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer Beteiligung am Gesellschaftsvermögen bzw. nach Maßgabe etwaiger abweichender Eigentumsverhältnisse zuzurechnen sei (Verweis auf VwGH 22.11.1995, 94/15/0177; ÖStZB 1996, 364).

Die von Bw1 erworbene 49%ige Beteiligung an der Z habe den Betriebszweck der Bw. in der oben beschriebenen Weise fördern sollen:

- Aus der Absenkung der Herstellungskosten der PF sei ein erheblicher wirtschaftlicher Vorteil für die Bw. zu erwarten gewesen.
- Die an der Z übernommene Beteiligung habe das wirtschaftliche und finanzielle Engagement absichern - die Bw. habe schließlich die Kosten für die Anschaffung der SB-Anlage und der P-Anlage samt Nebenkosten im Gesamtbetrag von 200.000,00 € übernommen und sei überdies als Bürge für die Z zur Absicherung des dieser von der SBB AG eingeräumten Kredites von 100.000,00 € eingestanden - und eine begleitend kontrollierende Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Z sicherstellen sollen.

Die Beteiligung von Bw1, der diese Beteiligung an der Z in der begründeten Hoffnung eingegangen sei, zu aller erst der Bw. einen nachhaltigen Nutzen durch Verringerung der Bezugskosten für die von der Z hergestellten PF zu verschaffen, sei daher als notwendiges Sonderbetriebsvermögen von diesem zu behandeln.

Da die Insolvenz der Z die Verwirklichung der gemeinsamen Pläne zunichte gemacht habe, sei die im Sonderbetriebsvermögen von Bw1 befindliche Beteiligung in Höhe von 49.000,00 € an der Z abzuschreiben gewesen.

Nach Einholung einer Stellungnahme zum Berufungsvorbringen durch den Betriebsprüfer (auf die diesbezüglichen Ausführungen vom 29. März 2010 wird verwiesen) wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 2. April 2010 die Berufung als unbegründet ab und führte dazu im Wesentlichen begründend aus, dass im Notariatsakt vom 13. April 2005 klar zwischen dem Betreibervertrag auf der betrieblichen Seite und dem Beteiligungserwerb an der Z auf der privaten Seite durch Bw1 unterschieden worden sei. Nebst der angesprochenen Beteiligung an der Z halte Bw1 auch die 100%-Beteiligung an der T GmbH in seinem Privatvermögen. Dies obwohl diese Beteiligung den Betriebszweck zweifelsohne fördere bzw. fördern würde. Aus diesem Verhalten leite das Finanzamt in einem ersten Schritt ab, dass Bw1 bei all seinen wirtschaftlichen Überlegungen und Aktionen stets zwischen privater und betrieblicher Sphäre strickt unterschieden habe.

Stammanteile an einer GmbH (Beteiligungen) würden ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich weisen (Verweis auf VwGH 8.11.1977, 1054/75 und 2175/77; EStR 2000, Rz 492). Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehöre dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördere oder wenn zwischen diesem und der Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestünden.

Die Aufnahme der Beteiligung an der Z in das Anlagevermögen der Bw. sei laut vorliegender Aktenlage ca. ein Jahr nach dem Erwerb der Beteiligung im Zuge der letzten Jahresabschlussbuchungen erfolgt, somit also ca. im Frühjahr 2006, zu einem Zeitpunkt, zu welchem das Insolvenzverfahren gegen die Z kurz bevor gestanden habe oder bereits eröffnet worden sei. Im Zeitpunkt der Aufnahme der Beteiligung in das Anlagevermögen der Bw. anlässlich der Jahresabschlussbuchungen für 2005, im Frühjahr 2006, habe die Beteiligung aufgrund des Insolvenzverfahrens oder zumindest wegen Insolvenzgefahr auf keinen Fall mehr den Betriebszweck des Beteiligten, welcher ja bereits unbestrittener Weise durch den Abschluss des Betreibervertrages eingetreten sei, gefördert. Vielmehr erwecke diese Vorgehensweise den Eindruck, dass nur versucht worden sei, einen steuerlichen Vorteil aus einem verunglückten Geschäftsfall zu erzielen, welchen man ursprünglich vom Betriebsvermögen fernhalten habe wollen.

Die Bürgschaftserklärung gegenüber der SB für ein der Z erteiltes Darlehen sei mündlich erfolgt. Ob die Bürgschaftserklärung durch Bw1 als Privatperson oder als Geschäftsführer der Bw. abgegeben worden sei, sei den Ausführungen der Bw. folgend nicht einmal der SB eindeutig klar gewesen. Auch sei in diesem Zusammenhang zu erwähnen, dass die schriftliche Vereinbarung vom 23. Jänner 2007 zwischen der SB und der Bw., mit welcher die Bürgschaft eingefordert worden sei, im Zuge der abgehaltenen Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden sei, ja nicht einmal der Berufungsschrift zur Untermauerung des Rechtsstandpunktes der Bw.

beigefügt worden sei. Den Ausführungen der Bw. folgend habe die Übernahme der Bürgschaftsverpflichtung der Verwirklichung des angestrebten Ziels, nämlich die Produktionskosten für die PF durch die Zusammenarbeit mit der Z zu senken, dienen sollen. Der diesbezüglichen, rechtlichen Beurteilung der Bw., nämlich, dass damit seitens der Bw. der für den Betriebsausgabencharakter geforderte Zusammenhang zwischen künftiger Einnahmenerziehungsabsicht und der übernommenen Garantenstellung hergestellt worden sei, könne das Finanzamt nicht folgen. Gesamthaft gesehen sei auch die Bürgschaftserklärung, wie der ursprüngliche Beteiligungserwerb, von in der privaten Sphäre gelegenen Überlegungen getragen. Die ins Spiel gebrachten wirtschaftlichen Gründe für die Übernahme der Bürgschaftserklärung seien mit dem abgeschlossenen Betreibervertrag bereits erfüllt gewesen. Der vorgebrachte Betriebsausgabencharakter könne diesbezüglich nicht ersehen werden.

Mit Schreiben vom 5. Mai 2010 wurde daraufhin von Seiten der Bw. beantragt, die Berufung gemäß § 276 Abs. 2 BAO der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen und außerdem eine mündliche Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO anzuberaumen.

Mit Vorlagebericht (Verf 46) legte das Finanzamt in der Folge die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Mit Anbringen vom 6. August 2013 zog die steuerliche Vertretung der Bw. ihren im obgenannten Berufungsschriftsatz gestellten Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

***Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:***

Ergänzend zu den oben dargestellten, im BP-Bericht vom 18. Dezember 2009 getroffenen Feststellungen wird dieser Entscheidung außerdem folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Im Rahmen der notariell beurkundeten Gesellschafterversammlung der Z vom 13. April 2005 wurden neben der Kapitalerhöhung und Aufnahme von Bw1 als Gesellschafter ua. noch folgende Beschlüsse gefasst:

- Die Regelungen des Gesellschaftsvertrages betreffend Beschränkung der Geschäftsführung und Vertretung wurden dahingehend abgeändert bzw. ergänzt, als es bei bestimmten taxativ aufgezählten Rechtsgeschäften in jedem Fall der vorherigen Zustimmung durch die Gesellschafterversammlung bedarf, wobei der Zustimmungsbeschluss mit einer Mehrheit von mindestens 75% der Stimmen zu fassen ist. Einer solchen Zustimmung bedürfen künftig auch Rechtsgeschäfte betreffend den Erwerb von Anlagevermögen in Höhe eines Wertes von 20.000,00 € je Anschaffung (alternativ: 20.000,00 € je Kalenderjahr).
- Des Weiteren wurde dem Gesellschaftsvertrag bezüglich Jahresabschluss ein neuer Passus

angefügt, welcher vorsieht, dass nach Ablauf eines jeden Quartals anhand der elektronischen Datenverarbeitung Ausdrucke zu erstellen sind, die einen vollständigen Überblick über die Buchungen in Soll und Ist verschaffen. Zwischenbilanzen müssen aber nicht erstellt werden.

- Bezuglich Gewinnverwendung wurde dem Gesellschaftsvertrag die Bestimmung hinzugefügt, dass ein Beschluss, der die Ausschüttung des Ergebnisses bestimmt, erst zulässig ist, wenn die Gesellschaft ein positives Eigenkapital von 300.000,00 € ausweist, wobei bei der Ermittlung des Eigenkapitals auch das gezeichnete Kapital zu berücksichtigen ist.

- Hinsichtlich Verfügung von Geschäftsanteilen wurde der Gesellschaftsvertrag insofern angepasst, als jede Verfügung über Geschäftsanteile oder Teile von solchen nur mit Zustimmung der Gesellschaft aufgrund eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung zulässig ist, der einer Mehrheit von mindestens 75% der vorhandenen Stimmen bedarf. Für den Fall, dass ein Gesellschafter seinen Geschäftsanteil ganz oder teilweise übertragen will, so hat er zunächst den zu übertragenden Anteil den übrigen Gesellschaftern schriftlich anzubieten.

- Außerdem wurde der Gesellschafter-Geschäftsführer Go Gr ermächtigt, namens der Z mit der Bw. einen Miet-/Leasingvertrag über eine gebrauchte SB-Anlage zu schließen, die einen Anschaffungswert von rund 200.000,00 € hat. Die monatliche Miete/Leasingrate soll 2.000,00 € betragen und soll durch Koppelung an den Verbraucherpreisindex aller privaten Haushalte wertgesichert sein. Die Bw. soll hierbei für die Dauer von zehn Jahren auf ein Kündigungsrecht verzichten.

In der Präambel des zwischen der Bw. und der Z abgeschlossenen Betreiber-Vertrages wurde von den Vertragsparteien ua. Folgendes festgehalten:

*"Z produziert PF. Für einen bereits bestehenden Großauftrag reicht die Kapazität der bestehenden Blasanlage nicht aus. Z ist derzeit wirtschaftlich nicht in der Lage, die benötigte zusätzliche Blasanlage zu finanzieren.*

*Die Bw. produziert Gt, ua. auch in PF. Die Bw. stellt vorerst keine eigene Blasanlage im Werk S-Straße auf, sondern kauft eine von Herrn Gr gewünschte Blasanlage und stellt diese der Z zur Verfügung. Beide Unternehmen sind an einer optimalen wirtschaftlichen Zusammenarbeit interessiert und bemüht, durch Ausschöpfung sich ergebender Synergien eine möglichst hohe Wertschöpfung zu erreichen. Z benötigt die wesentlich höhere Kapazität, die Bw. will günstige Flaschen beziehen. Zu diesem Zweck wird sich Herr Bw.1 an der Z beteiligen und die Bw. mit der Z diesen Vertrag abschließen. ..."*

Weiters wurde von den Vertragsparteien im Betreiber-Vertrag festgehalten, dass dieser auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird und die monatliche Betreiber-Gebühr in Höhe von 2.000,00 € von der Z beginnend spätestens mit August 2005 an die Bw. zu bezahlen ist.

Insgesamt wurden von der Z bis zur Insolvenz 14.000,00 € (2005: 4.000,00 €; 2006: 10.000,00 €) an Mietzins an die Bw. bezahlt.

Die von der Z gewünschte B-P-Anlage wurde von der Bw. am 14. Februar 2005 bzw. am 5. April 2005 angeschafft.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob

- 1) die vom Komplementär der Bw. gehaltene **Beteiligung an der Z** zum notwendigen Betriebsvermögen der Bw. gehörte und damit die geltend gemachte Abschreibung dieser Beteiligung iHv **49.000,00 €** als (Sonder-)Betriebsausgabe Berücksichtigung finden konnte und
- 2) die von der Bw. von der SBB AG **erworogene Forderung** iHv **28.189,00 €** als Betriebsausgabe anzuerkennen war.

#### **Ad 1) Beteiligung an der Z:**

Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zum notwendigen Betriebsvermögen gehört oder nicht, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich nach folgenden Kriterien zu beurteilen:

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, welche objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen. Dabei sind für die Zuordnung die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. zB VwGH 12.12.1995, [94/14/0091](#); VwGH 24.10.2002, [99/15/0147](#); VwGH 29.3.2007, [2006/15/0112](#)).

Nicht entscheidend ist in diesem Zusammenhang der Umstand, dass das Wirtschaftsgut für den Betrieb unentbehrlich [bzw. für den eigentlichen (engeren) Betriebszweck erforderlich] ist, da es für notwendiges Betriebsvermögen genügt, dass das Wirtschaftsgut dem Betrieb dient; es muss keine wesentliche Grundlage des Betriebes sein (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Rz 45 ff und die dort angeführte Judikatur; Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 4 Abs. 1 Tz 30; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm 9).

Für die Qualifikation von Wirtschaftsgütern als notwendiges Betriebsvermögen ist es ebenso nicht entscheidend, ob die Wirtschaftsgüter tatsächlich in der Bilanz erfasst sind. Es verliert diese Eigenschaft auch dann nicht, wenn es entgegen den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen nicht in die Bilanz aufgenommen wird (zB VwGH 23.1.2002, [98/13/0213](#); VwGH 24.10.2002, [98/15/0083](#); vgl. dazu zB auch Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 4 Abs. 1 Tzen 39 f; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm 9).

Kommt neben betrieblicher auch eine private Nutzung in Betracht, zählt das Wirtschaftsgut bei tatsächlicher überwiegender betrieblicher Verwendung zum Betriebsvermögen. Stammanteile an einer Gesellschaft m.b.H. weisen ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich. Eine Beteiligung gehört jedoch dann zum notwendigen Betriebs-

vermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und demjenigen, der die Beteiligung hält, enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (vgl. zB VwGH 22.11.1995, [94/15/0147](#); VwGH 18.9.2003, [2001/15/0008](#)).

Beteiligungen an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft, an einer Kapitalgesellschaft, die die Produkte des Erzeugerunternehmens vertreibt, sowie die Beteiligung an einer Einkaufsgenossenschaft, die ihren Mitgliedern günstige Einkaufsmöglichkeiten bietet, werden als typische Beispiele für notwendiges Betriebsvermögen angesehen (vgl. dazu Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 52 "Beteiligung"; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 11.3.1; Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 4 Tz 157; Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 4 Abs. 1 Tz 135 "Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften"; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm 12 "Beteiligungen"; siehe dazu auch VwGH 18.9.2003, [2001/15/0008](#)).

Beteiligungen, welche überwiegend dem Unternehmen dienen, zählen auch dann zum Betriebsvermögen einer Mitunternehmergemeinschaft, wenn sie nur einem oder einzelnen Mitunternehmern gehören. Der Anteil eines Gesellschafters an einem anderen Unternehmen gilt daher - soweit er seiner Natur nach notwendiges Betriebsvermögen ist - nicht als Privatvermögen dieses Teilhabers, sondern als Sonderbetriebsvermögen, das steuerlich zur Gänze jedem Gesellschafter zugerechnet wird, der es der Gesellschaft zur Verfügung gestellt hat; es ist in der Sonderbilanz des Gesellschafters auszuweisen und ist in die Gewinnfeststellung der Gesellschaft einzubeziehen (siehe dazu ausführlich Weinzierl in FJ 1978, Seiten 8 ff; Hofstätter/Reichel, EStG, § 4 Abs. 1 Tzen 73 f; Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 23 Tzen 179 ff; VwGH 19.5.2005, [2000/15/0179](#); VwGH 14.12.2000, [95/15/0100](#)).

Aus der vorstehend zitierten Judikatur und Lehre ergibt sich, dass eine Beteiligung im Wesentlichen aus zwei Gründen zum notwendigen Betriebsvermögen zu zählen ist:

- Die Beteiligung fördert den Betriebszweck oder
- zwischen dem Beteiligten und der anderen Firma bestehen enge wirtschaftliche Beziehungen.

Eine Beteiligung fördert den Betriebszweck nicht nur dann, wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Steuerpflichtigen zu steigern, sondern auch dann, wenn sie dazu geeignet ist, die Betriebseinnahmen des Steuerpflichtigen zu sichern und zu erweitern.

Bei der hier gegebenen Sachlage steht für den Unabhängigen Finanzsenat unzweifelhaft fest, dass die Bw. zwecks Verbesserung ihrer Wettbewerbsfähigkeit darauf bedacht war, ihre Produktionskosten zu senken und ihren Deckungsbeitrag zu verbessern. In der wirtschaftlichen Kooperation mit der Z, die auf Grund ihrer finanziell angespannten Lage nach einem Investor gesucht hat, bot sich für die Bw. die (einmalige) Gelegenheit, ihr diesbezügliches Anliegen

---

auch umzusetzen und langfristig zu sichern.

Angesichts der schlechten wirtschaftlichen Lage der Z war der Betreiber-Vertrag allein gewiss nicht ausreichend, um dies auf längere Zeit sicherzustellen. Eine solche langfristige Sicherstellung konnte erst durch den Erwerb einer Beteiligung in Verbindung mit inhaltlichen Änderungen des Gesellschaftsvertrages bewirkt werden. Durch die im Rahmen der Gesellschafterversammlung vom 13. April 2005 beschlossenen inhaltlichen Änderungen des Gesellschaftsvertrages, welche zweifellos zu einer Beschränkung der bisherigen Geschäftsführung der Z geführt haben (zB Anschaffungen von Anlagevermögen ab einem bestimmten Wert bedürfen einer qualifizierten Mehrheit von 75%; Gewinnausschüttungen dürfen erst vorgenommen werden, wenn die Z ein positives Eigenkapital von 300.000,00 € aufweist; die Geschäftsführung hat unterjährig quartalsweise Zwischenberichte über die wirtschaftliche Lage vorzulegen), konnte dies schließlich auch umgesetzt werden.

Dementsprechend kam der neuen Bestimmung betreffend der Anschaffungen von Anlagevermögen zweifelsohne auch die Funktion zu, die von der Bw. getätigten Investitionen in der Weise abzusichern, dass die von der Bw. erworbenen und der Z zur Verfügung gestellten Anlagen nicht ohne weiteres durch neue und leistungsfähigere Maschinen ersetzt werden können. Es wäre für die Bw. alles andere als förderlich gewesen, nach einem relativ kurzen Zeitraum die in Rede stehenden Anlagen - für welche sie im Übrigen selbst keine Verwendung hat - mit hohen Verlusten wieder verkaufen zu müssen, nur weil diese von der Z "ausgemustert" und durch leistungsfähigere Maschinen ersetzt werden.

Die oben angeführten Änderungen des Gesellschaftsvertrages dienten nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aber nicht nur dem Zweck, die Investitionen der Bw. zu sichern, sondern auch der Kontrolle über das zu sanierende Unternehmen. Daran vermag letzten Endes auch die spätere Insolvenz der Z nichts zu ändern. Denn wäre die Sanierung der Z gelungen, dann wäre auch die langfristige Senkung der Produktionskosten und damit verbunden die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit gesichert gewesen.

Allerdings war auch zu berücksichtigen, dass sich die oben beschriebenen Möglichkeiten für die Bw. nur bei einem sanierungsbedürftigen Unternehmen eröffneten. Bei einem finanziestarken Zulieferer hätten diese Optionen nicht bestanden, denn neben dem Umstand, dass eine Anmietung von Anlagen bei einem wirtschaftlich gesunden Zulieferer nicht in Betracht gekommen wäre, hätte für ein solches Unternehmen kein Bedarf bestanden, den Gesellschaftsvertrag zu Gunsten des neu hinzutretenden Gesellschafters abzuändern.

Zudem ist auch darauf Bedacht zu nehmen, dass nicht jedes Unternehmen dafür in Frage gekommen wäre. Für die Z hat sicherlich auch gesprochen, dass diese bereits über die Infra-

---

struktur verfügte, die zur Bedienung, Wartung und Reparatur solcher Anlagen erforderlich war (zB Mechaniker, Maschinenführer, udgl.).

Angesichts dieser Überlegungen lässt sich nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates nicht in Abrede stellen, dass die vom Komplementär der Bw. gehaltene Beteiligung an der Z den Betriebszweck der Bw. förderte (Sicherung und Erweiterung der Betriebseinnahmen, indem die Wettbewerbsfähigkeit der Bw. durch die Verbesserung des Deckungsbeitrages gestärkt wurde).

Darüber hinaus ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats auch das Bestehen von engen wirtschaftlichen Beziehungen zwischen der Bw., dem Beteiligten und der Z zu bejahen. Es wäre realitätsfern, wenn man in einem Beteiligungserwerb eines Produktionsunternehmens an einem Zuliefererunternehmen zwecks Rettung vor dem Zusammenbruch, um sich günstige Einkaufskonditionen für betriebsnotwendige Waren zu erhalten bzw. zu sichern (wie hier PF für einen GH und LA), keine solchen engen wirtschaftlichen Beziehungen erblicken würde, sondern in einem solchen Fall vielmehr die Meinung vertreten würde, dass die Beteiligung nicht im überwiegenden Interesse des Unternehmens des Erwerbers angeschafft worden sei. Es lagen jedenfalls besondere (die Betriebsvermögens-eigenschaft der Beteiligung begründende) Vorteile der konkreten Kapitalgesellschaft vor; die in Rede stehende wirtschaftliche Verbindung hätte schwerlich durch eine gleichartige Verbindung zu einem anderen Unternehmen ersetzt werden können (siehe dazu auch Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 4 Anm 12 "Beteiligungen"; UFS 24.1.2011, RV/0962-L/07; UFS 16.4.2012, RV/0651-K/07)

Aus all diesen Erwägungen ergibt sich, dass die vom Komplementär der Bw. erworbene Beteiligung an der Z die oben genannten Voraussetzungen eines Wirtschaftsgutes als notwendiges Betriebsvermögen erfüllt. Dabei war entsprechend den obigen rechtlichen Ausführungen die buchhalterische Behandlung der Beteiligung durch die Bw. unerheblich. Die Beteiligung wäre jedenfalls, auch ohne entsprechende bilanzmäßige Erfassung, als notwendiges Betriebsvermögen zu behandeln gewesen. Dass die in Rede stehende Beteiligung erst im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses (rückwirkend) verbucht worden ist, war sohin unmaßgeblich.

In gleicher Weise kommt auch der späteren Insolvenz der Z für die Beurteilung der hier strittigen Frage keine Bedeutung zu, denn bestand bei einer Beteiligung an einem anderen Unternehmen zunächst ein betrieblicher Zusammenhang und ist die Beteiligung in weiterer Folge - wie hier wegen Insolvenz - ertraglos geworden, dann bleibt sie nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes notwendiges Betriebsvermögen, zumal sie nicht (mehr) als Einkunftsquelle dient und im privaten Bereich keine Funktion (mehr) erfüllen kann (vgl. VwGH 28.3.1990, [86/13/0182](#); dazu ausführlich Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Rz 49).

Soweit das Finanzamt ausführt, dass im Notariatsakt vom 13. April 2005 klar zwischen dem Betreibervertrag auf der betrieblichen Seite und dem Beteiligungserwerb an der Z auf der privaten Seite durch Bw1 unterschieden worden sei, ist zu erwidern, dass ein solches Verständnis dem diesbezüglichen Gesellschafterbeschluss nicht zu entnehmen ist. Es wurde lediglich der Gesellschafter-Geschäftsführer der Z dazu ermächtigt, einen Miet-/Leasingvertrag mit vorgegebenem Inhalt mit der Bw. abzuschließen. Der Zweck der Beteiligung durch Herrn Bw.1 wurde in der Präambel des Betreiber-Vertrages wiedergegeben und daraus ist eindeutig ableitbar, dass die Beteiligung ausschließlich aus wirtschaftlichen Interessen erfolgte. Aus welchen Mitteln die Beteiligung erworben wurde ist in diesem Zusammenhang ebenfalls belanglos.

Unbedeutend war auch, dass der Betreiber-Vertrag mit 16. November 2005 datiert ist, zumal sich aus dem Zeitpunkt der Anschaffung der Blas- und der P-Anlage ergibt, dass einerseits Verhandlungen mit der Z schon vor dem Beteiligungserwerb geführt wurden und andererseits die notwendigen Vorbereitungshandlungen für die vorgesehene Kooperation auch unverzüglich bzw. zeitnah zum Beteiligungserwerb angegangen worden sind. Wenn man so will, kann man bereits im entsprechenden Gesellschafterbeschluss vom 13. April 2005 einen diesbezüglich verbindlichen Vorvertrag erblicken, zumal dieser inhaltlich ausreichend bestimmt ist (zB Objekt der Vermietung, Höhe des Entgelts, Wertsicherungsklausel, Mindestvertragsdauer von zehn Jahren, Kündigungsverzicht für zehn Jahre).

## **Ad 2) Forderungserwerb - Vereinbarung vom 23. Jänner 2007:**

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind ([§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#)). Durch den Betrieb veranlasst sind Aufwendungen oder Ausgaben dann, wenn die Leistungen, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen erbracht werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 36.2).

Dementsprechend sind auch Aufwendungen aus einer Bürgschaftsübernahme abzugsfähig, wenn die Bürgschaftsübernahme betrieblich veranlasst war (vgl. VwGH 23.10.1990, [90/14/0080](#); siehe auch Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 330 "Bürgschaften"). Bürgschaften, die aus persönlicher Gefälligkeit, aus familiären Gründen oder moralischer Verpflichtung eingegangen werden, führen nicht zu Betriebsausgaben.

Für den Betriebsausgabencharakter einer Bürgschaftsübernahme muss anhand der konkreten Vereinbarung eine eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenzielung und Übernahme der Garantenstellung nachgewiesen werden (vgl. zB VwGH 27.11.2001, [98/14/0052](#)). Übernimmt der Einzelunternehmer eine Bürgschaft für eine

Gesellschaft, an der er beteiligt ist, dann führt eine Inanspruchnahme nur dann zu einer Betriebsausgabe, wenn auch ein fremder Unternehmer die Bürgschaft übernommen hätte (vgl. VwGH 30.3.2006, [2002/15/0120](#); siehe dazu auch Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 330 "Bürgschaften").

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im gegenständlichen Berufungsschriftsatz wurde von Seiten der Bw. ausgeführt, dass über Fürsprache der Bw. die Z im Jahr 2005 unter Hinweis auf die geplante Zusammenarbeit mit ihr von der SBB AG einen Kontokorrentkredit in Höhe von 100.000,00 € erhalten habe. Diese Kreditvereinbarung sei durch eine von der Bw. gegenüber der SBB AG mündlich erklärte Bürgschaftsverpflichtung abgesichert worden. Auf Grund der Insolvenz der Z habe in weiterer Folge die SBB AG gemäß der Vereinbarung vom 23. Jänner 2007 die eingegangene Bürgschaft von der Bw. eingefordert, so dass die Bw. zufolge [§ 1358 ABGB](#) in die Rechtstellung der SBB AG als vormaliger Gläubigerin der Z eingetreten sei.

Diesen Ausführungen der Bw. kann sich der Unabhängige Finanzsenat aus nachfolgenden Gründen nicht anschließen:

Aus der vorgelegten Vereinbarung vom 23. Jänner 2007 ist eindeutig ersichtlich, dass die Bw. eine (notleidende) Forderung zum halben Wert von der SBB AG erwarb. Das Bestehen einer Bürgschaftsverpflichtung ist damit nicht nachgewiesen worden und kann auch nach allgemeinen Erfahrungssätzen ausgeschlossen werden.

Zum einen würde eine Bank, die ein Darlehen gewährt und dieses durch eine Bürgschaft gesichert wissen will, sich nicht mit einer mündlichen Bürgschaftserklärung begnügen; sie würde schon im Hinblick auf das Formgebot des [§ 1346 Abs. 2 ABGB](#) Schriftlichkeit verlangen. Daran vermag auch die im Jahr 2005 noch bestehende Ausnahmeregel des [§ 350 HGB](#) nichts zu ändern. Allein schon aus Beweissicherungszwecken für eine spätere Inanspruchnahme des Bürgen würde sich eine Bank die Schriftlichkeit einer Bürgschaftserklärung auch bei einem Vollkaufmann abbedingen. Zum anderen konnten von der Bw. keine Unterlagen - wie zB Aktenvermerke der SBB AG, E-Mail-Verkehr, Verhandlungsprotokolle, etc. - beigebracht werden, die ihre Behauptung, dass eine Bürgschaft von der Bw. eingegangen worden sei, stützt.

Ein weiteres Indiz, das gegen das Vorliegen einer Bürgschaftsverpflichtung seitens der Bw. spricht, ist die buchmäßige Behandlung derselben, zumal eine Bürgschaftsverpflichtung buchmäßig auszuweisen ist, wenn sich eine Verpflichtung zur Rückstellung oder zum Ausweis

---

einer Verbindlichkeit ergibt. Eine solche Verpflichtung zur Bildung einer diesbezüglichen Rückstellung (bzw. Ausweis einer Verbindlichkeit) hätte im vorliegenden Fall mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens und der damit verbundenen drohenden Inanspruchnahme aus der aus betrieblichen Gründen übernommenen Bürgschaft bestanden. Ein(e) Rückstellung (bzw. Ausweis einer Verbindlichkeit) wurde im Jahr 2006 von der Bw. hingegen nicht gebildet bzw. vor- genommen.

Außerdem spricht der Forderungskauf vom 23. Jänner 2007 gegen das Vorliegen einer Bürgschaft, denn hätte eine Bürgschaft bestanden, so wäre es aus Sicht der SBB AG nicht erforderlich gewesen, eine durch die Bürgschaft gesicherte Forderung zum halben Wert zu verkaufen. Es hätte genügt, wenn diese die beim Hauptschuldner uneinbringliche Forderung mit Mahn- oder Einforderungsschreiben an den Bürgen eingefordert hätte. Bei der vorgelegten Vereinbarung vom 23. Jänner 2007 handelt es sich jedoch eindeutig um einen rechtsgeschäftlichen Erwerb einer Forderung. Die Bw. ist daher auch nicht gemäß § 1358 ABGB in die Rechtsstellung der SBB AG eingetreten, sondern nach den Regeln der rechtsgeschäftlichen Zession ([§§ 1392 ff ABGB](#)). Bei der gesetzlichen Zession nach § 1358 ABGB bedarf es keiner gesonderten rechtsgeschäftlichen Abtretung. Der Rechtsübergang gilt bereits durch Zahlung der materiell fremden Schuld durch den Bürgen als bewirkt. Es stellt sich daher auch unter diesem Aspekt die Frage, wieso bei Bestehen einer Bürgschaft ein Gläubiger mit dem Bürgen eine rechtlich überflüssige, gesonderte Zessionsvereinbarung treffen sollte, wenn dieselben Wirkungen auch durch die Zahlung der Schuld durch den Bürgen eintreten würden. Eine solche Vorgangsweise lässt sich nur dadurch erklären, dass keine Bürgschaft bestand und allenfalls eine Erfüllungsübernahme (dh. eine Vereinbarung des Hauptschuldners/Bürgen mit dem zahlenden Dritten, wonach dieser für den Hauptschuldner/Bürgen die Schuld einlösen solle) dem Forderungskauf zugrunde lag. Damit wären aber im vorliegenden Fall die Beweggründe ausschließlich im außerbetrieblichen Bereich angesiedelt. Ferner ist zu berücksichtigen, dass eine formell und materiell fremde, uneinbringliche Schuld von einem ordentlichen und gewissenhaften Kaufmann nicht erworben werden würde. Eine betriebliche Veranlassung des hier zu beurteilenden Forderungserwerbs kann daher vom Unabhängigen Finanzsenat nicht er- blickt werden. Auch konnte das Bestehen einer (fremdüblichen; angesichts der schwachen Liquidität bzw. der drohenden Insolvenz der Z bereits im Jahr 2005 erscheint auch zweifelhaft, ob ein fremder Unternehmer tatsächlich eine solche Bürgschaft übernommen hätte) Bürgschaft als Verpflichtungsgrund von der Bw. nicht nachgewiesen werden.

Zusammenfassend ergibt sich daher abschließend Folgendes:

Hinsichtlich des Begehrens der Bw., die Abschreibung der Beteiligung an der Z in Höhe von 49.000,00 € als Sonderbetriebsausgabe von Bw1 zu berücksichtigen, war entsprechend den oben dargelegten Überlegungen davon auszugehen, dass die strittige Beteiligung des Kom-

---

plementärs der Bw. an der Z - unabhängig von deren bilanzmäßiger Behandlung - notwendiges Betriebsvermögen der Bw. darstellte, damit in die Gewinnfeststellung der Bw. einzubeziehen war, die vorgenommene Abschreibung daher zu Recht erfolgte und diese als Sonderbetriebsausgabe zur Gänze dem Komplementär der Bw. (Bw1) zuzurechnen war. Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren war daher Folge zu geben.

Dem Begehr von der Bw., die mit Vereinbarung vom 23. Jänner 2007 erworbene (notleidende) Forderung in Höhe von 28.189,00 € als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, kommt hingegen keine Berechtigung zu, zumal dieser Forderungserwerb mangels betrieblicher Veranlassung nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen war. Ob diesem Forderungserwerb eine (aus betrieblichen Gründen übernommene, fremdübliche) Bürgschaft zugrunde lag, konnte von der Bw. nicht nachgewiesen werden. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. August 2013