



GZ. RV/0044-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 20. Oktober 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Fa. Rabel & Partner WTH-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch HR Dr. Michael Ropposch, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein Bauingenieur, war im Verfahrenszeitraum Geschäftsführer der St.-GmbH, die lt. Firmenbuch mit der Finanzierung und dem Management von Bauprojekten befasst ist. Daneben erzielte er als Zivilingenieur Einkünfte aus einer Konsulententätigkeit für einen ebenfalls im Bauwesen tätigen Ziviltechniker.

In der Einkommensteuererklärung für 1995 wies er zudem einen Verlust aus einem Obst- und Gemüsehandel in Höhe von 494.950,00 S aus. Der beigeschlossenen Einnahmen-/Ausgabenrechnung war zu entnehmen, dass im Rahmen dieser gewerblichen Tätigkeit Einnahmen in Höhe von 26.050,00 S erzielt worden waren, denen ein Aufwand für "verdorbene Ware" im Wert von 521.000,00 S gegenüberstand.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Betriebsprüfung (BP) stellte der Prüfer fest, dass es sich bei den im Zusammenhang mit dem Obst- und Gemüsehandel erklärten Betriebsausgaben tatsächlich nicht um verdorbene Ware gehandelt hatte, sondern um den Verlust eines Geldbetrages in Höhe von USD 50.000,00 \$ (= 521.000,00 S), den der Bw. an DI L., jenen Zivilingenieur, für den er auch als Konsulent tätig war, überwiesen hatte.

Zweck dieser Geldhingabe war die Beteiligung an der Finanzierung von internationalen Gemüse- und Obstlieferungen aus Bulgarien und der Ukraine gewesen. DI L. war bereits seit einiger Zeit in Geschäftsbeziehung mit Unternehmern aus osteuropäischen Staaten gestanden, im Rahmen derer er derartige Finanzierungen schon erfolgreich durchgeführt hatte. Zur Abwicklung eines Großauftrages hatte er nunmehr erstmalig mehrere oststeirische Investoren gewonnen, unter ihnen auch den Bw. Mit diesem hatte DI L. die Rückzahlung des am 31. Juli 1995 hingegebenen Kapitals bis 19. Dezember 1995 sowie bis dahin eine Provision von monatlich USD 2.500,00 \$ vereinbart. Tatsächlich hatte der Bw. aber lediglich einmal, am 4. September 1995, USD 2.500,- \$ (= 26.050,00 S) von DI L. erhalten. In weiterer Folge hatten die osteuropäischen Geschäftspartner an diesen keine Zahlungen mehr geleistet, sodass es zu einem Totalverlust sowohl des hingegebenen Kapitals als auch der noch aushaftenden Provisionen gekommen war.

Da bei der BP eine über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit des Bw. nicht hervorgekommen war, hatte das Finanzamt (FA) die Geldhingabe an DI L. als Privatdarlehen beurteilt und dem daraus erklärten Verlust die Anerkennung versagt.

Gegen diese Beurteilung verwehrte sich der Bw. in einer form- und fristgerecht eingebrachten Berufung vornehmlich mit dem Hinweis auf sein selbständiges Engagement im Rahmen des Obst- und Gemüsehandels. Er sei in diesem Zusammenhang tatsächlich "massiv persönlich tätig geworden", habe "mit diversen ukrainischen Geschäftspartnern im In- und Ausland Besprechungen (...) abgehalten und aktiv in die Geschäfte eingegriffen." Aufgrund der guten Geschäftsentwicklung sei sogar die Gründung eines eigenen Unternehmens für die Abwicklung des Obst- und Gemüsehandels beabsichtigt gewesen, zu dessen Realisierung es dann allerdings nicht gekommen sei. DI L. habe bei den Geschäften lediglich aus Gründen der einfacheren Abwicklung als "Clearing- und Zahlstelle" fungiert.

Tatsächlich sei ein erstes Geschäft (Mehllieferung) auch erfolgreich abgeschlossen worden. Den daraus erzielten Ertrag von S 26.050,00 habe er in seiner Einkommensteuererklärung erfasst. Erst beim Folgegeschäft sei es zur Unterschlagung der Lieferung bzw. der Geldmittel gekommen. Dennoch habe er selbst danach die Tätigkeit nicht eingestellt, sondern in den Folgejahren zu diversen anderen Lieferanten und Geschäftspartnern Kontakte geknüpft und mit diesen Korrespondenzen geführt. Da ihn seine Tätigkeit als Ziviltechniker zeitlich sehr in Anspruch genommen habe, sei es in der Folge zwar zu einer vorübergehenden Reduzierung der Aktivitäten seines Obst- und Gemüsehandels gekommen. Eine völlige Einstellung seiner Handelstätigkeit sein aber nie geplant gewesen. Vielmehr werde er, nach dem Abschluss laufender Großprojekte im Rahmen seiner Tätigkeit als Zivilingenieur, dieses Segment wieder verstärkt vorantreiben.

Das Fehlen einer entsprechenden Gewerbebefugnis sei aufgrund der ausschließlich nach steuerlichen Gesichtspunkten vorzunehmenden Beurteilung unbeachtlich. Relevant sei dagegen, dass er die anfallenden Kosten dieser Geschäftstätigkeit selbst getragen habe. Sein Unternehmerwagnis komme auch darin zum Ausdruck, dass er aufgrund der Unterschlagung seinen Entgeltsanspruch verloren habe. Da er bestrebt gewesen sei, aus der Tätigkeit Ertrag zu erzielen, sei keinesfalls Liebhaberei anzunehmen. Vielmehr stelle das Betriebsergebnis des Jahres 1995 eindeutig einen steuerlich anzuerkennenden Anlaufverlust im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit dar. Im Übrigen sei der Verlust bei den mitfinanzierenden Partnern des fehlgeschlagenen Lieferprojektes von der Finanzverwaltung anerkannt worden.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung (BVE) bestätigte das FA die im Erstbescheid getroffene Beurteilung mit der Begründung, dass nicht nur nach dem Beruf der beiden Geschäftspartner (Ziviltechniker) sondern v. a., weil im Verfahren keinerlei Aktivitäten des Bw. hervorgekommen seien, welche im Zusammenhang mit der Produktion, dem Handel oder der Vermittlung von Gemüselieferungen gestanden seien, das Vorliegen eines gewerblichen Obst- und Gemüsehandelsbetriebes auszuschließen sei. Im Übrigen sei der dem fraglichen Geldfluss zu Grunde liegende Sachverhalt letztlich völlig im Dunkeln geblieben, sodass die Erstbehörde sogar das Vorliegen eines Scheingeschäftes in Erwägung zog. Eine Provision als Rechtsgrund für die monatlich in Aussicht gestellten 2.500,00 \$ wurde als irreführend und unbegründet erachtet.

In seinem gegen diese Entscheidung eingebrachten Vorlageantrag räumte der Bw. zwar ein, dass die auf den beiden Überweisungsbelegen angeführten Rechtstitel ("Beteiligung" auf dem Beleg betreffend die Kapitalhingabe bzw. "Provision" auf jenem vom 4. September 1995) irreführend seien, doch beeinträchtigte dies die Zuordnung der zu Grunde liegenden Vorgänge zu einer gewerblichen Tätigkeit nicht, da diese nach ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu

beurteilen seien. Aus diesem Grund seien auch die sonstige berufliche Betätigung der Geschäftspartner ebenso wie das Fehlen einer Gewerbebefugnis bzw. einer Firmenbucheintragung irrelevant. Maßgeblich sei dagegen, dass er im Rahmen von Geschäftsbesprechungen massiv persönlich tätig geworden sei und aktiv in die Geschäfte eingegriffen habe. Diese Tätigkeit habe nach Art und Umfang den Rahmen einer Vermögensverwaltung jedenfalls überschritten. Zum Nachweis legte der Bw. eine unter Bezug auf die beim Bw. anhängige BP erstellte Bestätigung des DI L. aus dem Jahr 1999 vor, nach welcher dieser "aktiv an Besprechungen im In- und Ausland mit den ukrainischen Partnern teilgenommen hat".

Im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren wurde der Bw. aufgefordert, sowohl Unterlagen zu den streitgegenständlichen Geschäften im Jahr 1995 als auch zu seinen nachhaltigen Bemühungen um weitere Geschäftsabschlüsse (Verträge, Besprechungsprotokolle, Geschäftskorrespondenz, Ausgabenbelege) vorzulegen.

Die Vorlage von Verträgen unterließ der Bw. allerdings mit dem Hinweis, dass weder mit DI L. Bezüglich seines im Juli 1995 geleisteten Finanzierungsbeitrages noch mit den ukrainischen Geschäftspartnern schriftliche Verträge abgeschlossen worden seien. Mit DI L. habe er lediglich eine mündliche Vereinbarung getroffen, nach welcher er sich mit dem Betrag von USD 50.000,-00 \$ an einer bereits existierenden Investorengruppe, bestehend aus DI L. als "Koordinator" der Gruppe, einem weiteren oststeirischen Unternehmer sowie einem Kreditinstitut, beteiligen werde. Sein Finanzierungsbeitrag habe 10% des aufzubringenden Gesamtvolumens umfasste. Auch mit den beiden anderen Beteiligten der Investorengruppe habe er keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen.

Als schriftlichen Nachweis zu diesem Geschäft legte der Bw. eine an ihn persönlich adressierte Bestätigung des DI L. vom 11.8.1995 über den Erhalt von 50.000,00 \$ vor, *"die ich in Ihrem Auftrag für Vorauszahlungen von Gemüse- und Obstlieferungen der R. aus Bulgarien und der Ukraine ins Ausland vor allem nach Rußland, Polen, BRD usw. verwende. Sollten diese Geschäfte positiv abgewickelt werden können, erhalten Sie von der R. bis 19.12.1995 Ihr eingesetztes Kapital und eine zusätzliche Provision von \$ 2.500,00 pro Monat. Die Geschäftsrisiken werden zur Gänze von Ihnen getragen."*

Des Weiteren legte der Bw. Vereinbarungen zwischen DI L. und den ukrainischen Partnern über Geschäftsabschlüsse betreffend die Finanzierung von drei Obst- und Gemüselieferungen aus Bulgarien im Zeitraum April bis Juli 1995 vor, welche neben Angaben über die beteiligten Handelsunternehmen und Lieferkonditionen konkrete Daten zum jeweiligen Finanzierungsvolumen, zur vereinbarten Verzinsung ("Einkommen", "Gewinn"), zu den

Rückzahlungsterminen sowie den involvierten Bankverbindungen und nicht zuletzt Haftungsübernahmen (so genannte "Garantiebriefe") enthalten. Im letzten dieser Garantiebriefe, datiert mit 31.7.1995, bestätigen DI L. und sein ukrainischer Geschäftspartner die Überlassung von 150.000,00 \$ + weiterer bis zu 350.000,00 \$ bis 19. Dezember 1995 gegen eine monatliche Verzinsung von 8 %, wobei die Zinsen jeweils bis 4. des Folgemonates zu überweisen sind.

Weiters schloss der Bw. Korrespondenz des DI L. bei, aus welcher dessen Bemühungen um Eintreibung der Außenstände aus dem fraglichen Finanzierungsgeschäft hervorgehen, beginnend direkt bei den ukrainischen Geschäftspartnern, in weiterer Folge unter Vermittlung des österreichischen Handelsdelegierten in der Ukraine bis hin zu einer Sachverhaltsdarstellung an die Staatsanwaltschaft Graz wegen des Verdachtes einer strafrechtlich relevanten Übervorteilung durch seine ukrainischen Geschäftspartner.

Zu seinen eigenen unternehmerischen Aktivitäten beim verfahrensrelevanten Geschäft führte der Bw. aus, er habe zwar an Besprechungen im Osten, konkret an zwei Treffen in Bratislava und Ungarn, die dem Vorantreiben der Zahlungsrückflüsse gedient hatten, persönlich und aktiv – als "nachträglicher Einsteiger" allerdings nicht in führender Rolle - teilgenommen, doch könne er Besprechungsprotokolle dazu nicht vorlegen. Auch Belege über die anlässlich dieser Treffen angefallenen Reise- bzw. Aufenthaltskosten, die er jeweils selbst getragen habe, besitze er nicht mehr. In Österreich habe er v. a. mit jenem Dienstnehmer des DI L., der mit der Betreuung der ukrainischen Geschäftspartner befasst gewesen war, Gespräche geführt, die sich aber v. a. auf Geschäfte vor seinem Einstieg bezogen hätten.

Zu seinen Bemühungen um weitere Geschäftsbeziehungen bzw. –abschlüsse legte der Bw. umfangreiche Unterlagen - tw. in englischer, spanischer oder russischer Sprache - vor, welche sich auf verschiedenste geschäftliche Aktivitäten, vorwiegend mit Bezug zu osteuropäischen, asiatischen und südamerikanischen Staaten, aus den Jahren seit 1995 beziehen. Im Wesentlichen handelt es sich dabei um Anfragen, Angebote und Produktinformationen. Unterlagen über Geschäftsabschlüsse sind darin nicht enthalten. Soweit die Dokumente aus dem Bereich des Bw. stammen, tritt dieser in seiner Funktion als Geschäftsführer der St.-GmbH auf. Teilweise handelt es sich um Korrespondenz bzw. Unterlagen des DI L. Eine Fa. G. bestätigt schließlich, dass der Bw. "seit dem Jahr 2001 durchgehend als Konsulent in unseren Unternehmensbereichen Umwelttechnik/Sonderprojekte/intern. Finanzierungen tätig ist" und dabei v. a. die Geschäftsbereiche in Zentral- und Osteuropa sowie Südamerika aufgebaut hat.

Schließlich übermittelte der Bw. eine Bestätigung der steuerlichen Vertreterin von DI L., nach welcher eine BP im Unternehmen ihres Klienten für die Jahre 1993-1995 zu keiner Wiederaufnahme bezüglich des Imports und Exports von Obst- und Gemüselieferungen geführt habe. Die Überprüfung dieser Angabe durch den Unabhängigen Finanzsenat beim zuständigen Prüfungsorgan hat deren Richtigkeit bestätigt.

Eine Einschau in den Gerichtsakt beim Landesgericht für Strafsachen in Graz hat ergeben, dass das Verfahren nach wie vor im Vorerhebungsstadium anhängig ist, da mangels Kenntnis ladungsfähiger Adressen der beiden verdächtigten ukrainischen Geschäftspartner deren Einvernahme bis dato nicht möglich war.

In der mündlichen Berufungsverhandlung stellte der Bw. erstmals klar, dass das fragliche Finanzierungsgeschäft als "Einstieg" in eine Handelstätigkeit mit Waren aller Art gedacht gewesen sei, die seine internationale Tätigkeit als Ziviltechniker ergänzen sollte. Dies sei bei großen, international tätigen Ziviltechnikerunternehmen heute praktisch Standard, da auf diese Weise ein einmal erschlossener Markt umfassender genutzt werden könne. Der Bezug zum Obst- und Gemüsehandel habe sich mehr oder weniger zufällig aus dem Umstand ergeben, dass der erste Geschäftsabschluss diesen Bereich betroffen hatte. Die dabei gewonnen Erfahrungen seien ihm bei seiner heutigen Konsulententätigkeit für die Fa. G. dienlich, die sich vor allem auf das Gebiet des ehemaligen Jugoslawien beziehe und u. a. auch die Vermittlung von Handelsgeschäften umfasse.

Zum Ausmaß seines Finanzierungsanteiles (10 %) am Bezug habenden Geschäft führte der Bw. aus, dieses hätte seiner geplanten Beteiligung an jenem Unternehmen entsprochen, zu dessen Gründung es letztlich wegen des Fehlschlagens des ersten Geschäftes nicht mehr gekommen sei. Zwar sei die Rechtsform dieses Unternehmens mangels Festlegung des Unternehmenssitzes noch nicht endgültig geklärt gewesen, doch wäre es im Falle eines österreichischen Sitzes jedenfalls zur Gründung einer Kapitalgesellschaft gekommen.

Zu seiner Vereinbarung mit DIL. vom 31.7.1995 ergänzte der Bw. in der Berufungsverhandlung, dass die festgelegte Provision der für derartige Geschäfte üblichen Handelsspanne entsprochen habe. Für den Fall eines bloß teilweisen Erfolges des Geschäftes sei keine konkrete Regelung vorgesehen worden.

Das FA unterstrich in der Berufungsverhandlung den Umstand, dass das Beweisverfahren weder ausreichende Hinweise auf einen Eigenhandel durch den Bw. noch auf dessen Mitgestaltung im Rahmen einer Personengesellschaft erbracht habe. Die im Ertragsteuerrecht vorgesehene, typisierende Betrachtungsweise erlaube lediglich eine Einordnung des

fraglichen Geschäftes entweder als echte stille Gesellschaft oder als Privatarlehen. Denkbar sei allenfalls auch der Erwerb eines Anteiles an einer (künftigen) Kapitalgesellschaft. In all diesen Fällen bliebe aber der Verlust des eingesetzten Kapitals beim Bw. steuerlich unbeachtlich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst ist festzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat aufgrund der Ergebnisse des zweitinstanzlichen Untersuchungsverfahrens die Überlegungen bzw. Bedenken der Erstbehörde bezüglich des Vorliegens eines Scheingeschäftes nicht teilt. Dem o. a. Gerichtsakt des Landesgerichtes für Strafsachen Graz bzw. den vorgelegten Geschäftsunterlagen des DI L. ist zu entnehmen, dass dieser zumindest ab April 1995 bezüglich solcher Geschäfte, wie sie dem verfahrengegenständlichen Vorgang zu Grunde lagen, mit ukrainischen Geschäftspartnern in Kontakt gestanden war.

Konkret hatte DI L. nach dem Inhalt der Unterlagen bis Juni 1995 bereits dreimal Obst- bzw. Gemüselieferungen aus Bulgarien vorfinanziert, indem er die erforderlichen Geldmittel gemäß den Vereinbarungen mit seinen ukrainischen Vertragspartnern auf deren Bankkonten in Wien bzw. New York überwies und in der Folge sowohl die Zinsen als auch – zumindest bei den beiden ersten Geschäften - das eingesetzte Kapital vereinbarungsgemäß zurückerhalten hatte. Die in den o. a. Unterlagen enthaltenen, zu diesen Geldtransaktionen gehörigen Überweisungsbelege stimmen im Wesentlichen mit den Daten der Bezug habenden Vereinbarungen überein. Auch zu jenem Finanzierungsgeschäft, welches der Bw. nach dem Berufungsvorbringen mitfinanziert hatte, enthalten die Unterlagen sowohl schriftliche Vereinbarungen zwischen DI L. und seinen ukrainischen Geschäftspartnern als auch zugehörige Überweisungsbelege, welche die Geldhingabe durch DI L. belegen. Zwar ergeben sich aus diesen Unterlagen einige Unklarheiten, doch erscheint der tatsächliche Geldfluss von DI L. an dessen osteuropäische Partner dadurch jedenfalls hinreichend erwiesen.

Über die weitere Verwendung dieser Geldmittel durch die ukrainischen Geschäftspartner finden sich in den Unterlagen allerdings keine konkreten Belege. Abrechnungsunterlagen zu zwei Geschäften vom Juli 1995 zwischen einem der beiden ukrainischen Geschäftspartner und einem hamburgischen Warenmakler über die Lieferung von Obst- und Gemüse aus der Ukraine nach Deutschland beziehen sich zwar auf jene Art von Liefervorgängen, wie sie mit den überwiesenen Geldern angeblich finanziert werden sollten, betreffen allerdings nicht jene Transporte, auf welche in den Vereinbarungen zwischen DI L. und seinen ukrainischen Geschäftspartnern konkret Bezug genommen wird.

Für das anhängige Verfahren kann letztlich aber dahin gestellt bleiben, ob die ukrainischen Geschäftspartner des DI L. mit den fraglichen Geldmitteln wirklich die in den Vereinbarungen angeführten Obst- und Gemüselieferungen finanziert haben. Die Annahme, dass die Überweisungen ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund, somit bloß zum Schein durchgeführt worden waren, wird durch die angeführten Unterlagen aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls hinreichend glaubhaft widerlegt. Nicht zuletzt bestehen auch nach dem im Jahr 1997 bei DI L. durchgeführten BP-Verfahren keine grundsätzlichen Zweifel an dessen Geschäftstätigkeit in Osteuropa und konkret auch mit ukrainischen Geschäftspartnern. Für die weitere Klärung des anhängigen Rechtsproblems ist auf folgende Rechtslage Bedacht zu nehmen:

Der Einkommensbesteuerung unterliegen nur Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) abschließend angeführten Einkunftsarten. Dazu gehören unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) und Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG). Während Erstere zu den so genannten betrieblichen Einkunftsarten zählen, sind Letztere den außerbetrieblichen Einkünften zuzurechnen. Aus der Zuordnung zum einen oder anderen Bereich ergeben sich Unterschiede bei den anzuwendenden Besteuerungsgrundsätzen. Für das anhängige Verfahren relevant ist davon insbesondere jener, der die Berücksichtigung von Wertänderungen der Einkunftsquelle lediglich bei der Besteuerung von Betriebsvermögen, somit nur im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten vorsieht. Im außerbetrieblichen Bereich werden dagegen im Allgemeinen nur die aus der Einkunftsquelle erzielten Erträge und die damit zusammenhängenden Aufwendungen bei der Besteuerung erfasst (VwGH 11.3.1992, 92/13/00930). Eine Besteuerung von Wertänderungen im Privatvermögen (= außerbetrieblicher Bereich) ist dagegen grundsätzlich nicht vorgesehen. Deshalb unterliegen hier etwa - abgesehen vom Sonderfall eines Spekulationstatbestandes - aus einer Veräußerung der Einkunftsquelle erzielte Überschüsse nicht der Besteuerung. Andererseits ist vice versa auch eine Wertminderung der Einkunftsquelle - bis hin zu deren vollständigem Verlust - steuerlich irrelevant, soweit diese dem Privatvermögen zuzurechnen ist.

Im Bereich des Kapitalvermögens bildet der Kapitalstamm die Einkunftsquelle. Soweit dieser zum Privatvermögen gehört, unterliegen dessen Wertveränderungen den oben dargestellten Grundsätzen für die Besteuerung im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten.

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist zudem zu beachten, dass diese so genannte Nebeneinkünfte darstellen. Dem Regime des § 27 EStG unterliegen Erträge deshalb nur, soweit sie nicht zu den betrieblichen oder nichtselbständigen Einkunftsarten gehören. Ist

dagegen der Kapitalstamm Teil eines Betriebsvermögens, gelten sowohl für die steuerliche Berücksichtigung der daraus erzielten Erträge als auch für die Behandlung der Wertänderungen am Kapitalstamm die Normen für die Besteuerung der entsprechenden betrieblichen Einkünfte.

Geht, wie im anhängigen Fall, ein Kapitalstamm zur Gänze verloren, ist es deshalb von entscheidender Bedeutung, ob dieser dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuzuordnen war. Da der Bw. eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-/Ausgabenrechnung durchführte, setzt die Behandlung als betriebliches Kapital dessen Verwendung im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit voraus. Erfolgte dagegen die Kapitalnutzung in einer Art, die über den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung nicht hinausging, bleibt der Verlust des zur Finanzierung der Obst- und Gemüselieferungen eingesetzten Kapitals beim Bw. steuerlich unbeachtlich.

Zentrale Bedeutung im gegenständlichen Verfahren kam daher der Frage zu, ob die Überlassung der später verloren gegangenen 50.000,00 \$ an D.L. Teil einer – sei es als Einzelunternehmen oder im Rahmen einer Personengesellschaft ausgeübten – gewerblichen Tätigkeit oder einer bloß vermögensverwaltenden Betätigung des Bw. gewesen war.

§ 23 Abs.1 EStG definiert als kumulativ erforderliche Merkmale eines Gewerbebetriebes bzw. einer gewerblichen Tätigkeit eine selbständige, nachhaltige und mit Gewinnerzielungsabsicht unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübte Betätigung.

Ein rein passives Verhalten begründet keine gewerbliche Tätigkeit (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar § 23 Tz 14 unter Berufung auf Quantschnigg/ Schuch § 23 Tz 1.4).

Selbständigkeit erfordert ein Tätigwerden auf eigene Rechnung und Gefahr, somit unter Tragung des Unternehmerrisikos, weisungsfrei und unter eigener Verantwortung, ohne Eingliederung in eine betriebliche Organisation und mit der Befugnis, sich vertreten zu lassen. Liegen diese Merkmale nur teilweise vor, ist bei der Beurteilung auf das Überwiegen im Gesamtbild der im jeweiligen Veranlagungszeitraum gegebenen, tatsächlichen Verhältnisse abzustellen (VwGH 5.3.1983, 82/14/0281; 4.3.1986, 84/14/0063; 4.2.1987, 85/13/0194; 31.3.1987, 86/14/0163; 9.7.1997, 95/13/0289).

Unternehmerwagnis setzt voraus, dass Erfolg oder Nichterfolg des unternehmerischen Handelns die Höhe der Einkünfte maßgeblich beeinflusst.

Als Indizien gelten nach der Judikatur des VwGH insbesondere, dass der Unternehmer durch sein Handeln auf die Höhe der Einnahmen Einfluss nehmen kann sowie, dass er das

wirtschaftliche Risiko eines (unverschuldeten) Leistungsausfalles, aber auch die durch die Tätigkeit entstandenen Kosten, wie etwa die Kosten von Geschäftsreisen, selbst zu tragen hat (6.4.1988, 87/13/0202; 23.10.1990, 89/14/0102; 15.7.1998, 97/13/0169). Eine Tätigkeit für nur einen Auftraggeber schließt das Merkmal der Selbständigkeit noch nicht aus (VwGH 11.1.1963, 1263/62). Andererseits erfüllt Unternehmerwagnis allein noch nicht das Merkmal der Selbständigkeit (VwGH 17.9.1996, 92/14/0161).

Eine nachhaltige Betätigung ist eine entweder unter Ausnutzung derselben Gelegenheiten bzw. Verhältnisse tatsächlich wiederholt oder dauernd ausgeübte bzw. zumindest in klar erkennbarer Wiederholungsabsicht durchgeführte Tätigkeit. Die Wiederholungsabsicht darf sich dabei nicht nur im subjektiven Willen erschöpfen sondern muss an konkreten Maßnahmen bzw. Verhaltensweisen des Unternehmers nachprüfbar und nach objektiven Umständen auch wahrscheinlich sein. Wird eine Tätigkeit nur gegenüber einem Auftraggeber und ohne Wiederholungsabsicht ausgeübt, so setzt dies zumindest ein sich über längere Zeit erstreckendes Tätigwerden, wie etwa eine mehrmonatige Beratungstätigkeit, voraus (VwGH 10.9.1979, 225f, 2049f/79; 14.9.1988, 87/13/0248; 10.3.1993, 91/13/0189; 25.2.1997, 95/15/0115).

Nach denselben objektiven Maßstäben ist zu beurteilen, ob sich der Unternehmer am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt, d.h. ob er grundsätzlich bereit ist, mit jedermann in Geschäftsverkehr zu treten, der an seinen Leistungen Bedarf hat (11.4.1972, 2286/71; 7.3.1984, 82/13/0180).

Die hinter einer Betätigung stehende Gewinnerzielungsabsicht findet schließlich in einer entsprechend wirtschaftlichen Betriebsführung ihren Ausdruck. Besonders risikoreiche Aktivitäten, wie etwa die Vergabe unbesicherter Kredite, schließen eine unternehmerische Tätigkeit nicht aus (VwGH 6.11.1984, 84/14/0078; 17.9.1997, 93/13/0036).

Aus §§ 31f Bundesabgabenordnung (BAO) ergibt sich, dass eine bloße Vermögensverwaltung keine gewerbliche Tätigkeit darstellt und somit noch keinen Gewerbebetrieb begründet. § 32 BAO nennt explizit als Beispiel für eine Vermögensverwaltung die verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen. Geht die Nutzung des Vermögens allerdings über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinaus, wird der Abgabepflichtige dabei in einer Art und in einem Umfang tätig, die das üblicherweise mit der Verwaltung des eigenen Vermögens verbundene Ausmaß überschreitet, so ist von einem Gewerbebetrieb auszugehen. Dies insbesondere, wenn nach dem Gesamtbild der Tätigkeit die Überschreitung deutlich ist und damit die oben dargestellten gesetzlichen Merkmale einer gewerblichen Tätigkeit erfüllt sind (VwGH 22.3.1991, 90/13/0256; 29.7.1997, 96/14/0115).

In der Regel erlauben Art und Umfang der vom Abgabepflichtigen zusätzlich erbrachten Leistungen eine derartige Beurteilung. Doralt sieht – unter Verweis auf Stoll – die Auswirkung der vom Abgabepflichtigen getätigten, zusätzlichen Aufwendungen als maßgebliches Kriterium an. Handelt es sich dabei um Maßnahmen, aufgrund derer mehr Einkünfte erzielbar sind als bei bloßem Einsatz des Kapitals, rechtfertigt dies aus seiner Sicht eine Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften (a.a.O., Tz 106 zu § 23 EStG.). Ergibt sich insgesamt ein Bild, welches einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist, etwa im Zusammenhang mit dem An- und Verkauf von Wertpapieren bzw. der Vergabe von Darlehen an verschiedene Darlehensnehmer, so sieht auch die Judikatur die Voraussetzungen des § 23 EStG als erfüllt an (VwGH 29.7.1997, 96/14/0115; BFH, BStBl 1968 II 775). Eine geringe Anzahl an Vertragspartnern ist demnach für sich ebenso wenig ein entscheidendes Merkmal wie die bloße Verwertung beruflicher Kenntnisse (VwGH 10.6.1981, 2509/80; 2.10.1985, 84/13/0058, BFH, jud. cit.).

Wird eine den dargestellten Merkmalen gewerblicher Tätigkeit entsprechende Betätigung im Rahmen eines Einzelunternehmens oder vom Mitunternehmer einer Personengesellschaft ausgeübt, sind die Betriebsergebnisse (anteilig) der/den (mit)tätigen natürlichen Person(en) zuzurechnen. Tritt dagegen im Geschäftsverkehr eine Kapitalgesellschaft auf, ist das Ergebnis der gewerblichen Betätigung aufgrund der selbständigen Rechtspersönlichkeit der juristischen Person ausschließlich dieser zuordenbar. Entsprechend hat die Art der Tätigkeit der Kapitalgesellschaft auch keine Auswirkung auf die Beurteilung der Betätigung der daran beteiligten natürlichen Personen. Vielmehr stellt bei diesen das bloße Halten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft grundsätzlich eine vermögensverwaltende Tätigkeit dar, wodurch die Beteiligung als solche zum Privatvermögen gehört, sofern sie nicht – durch entsprechende bilanzielle Behandlung - einem Betriebsvermögen zugeordnet wird.

Auf Basis dieser Rechtslage ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates für den anhängigen Fall klar erwiesen, dass die fragliche Geldhingabe des Bw. nicht im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit bzw. eines Gewerbebetriebes erfolgt ist, sondern dass vielmehr, entsprechend der Auffassung der Erstbehörde, von einem Privatarlehen auszugehen ist.

Nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens hat der Bw. im Jahr 1995 lediglich ein einziges Geschäft abgeschlossen, welches sich auf eine Handelstätigkeit bezogen hat, nämlich jenes, aufgrund dessen er – nach mündlicher Vereinbarung - am 31.7.1995 den Betrag von 50.000,00 \$ USD auf das Bankkonto des DI L. bei dessen "Hausbank" überwiesen hat.

Sowohl in diesem Überweisungsbeleg als auch in der dazu von DI L. erstellten Bestätigung vom 11.8.1995 scheinen als Partner dieses Geschäftes DI L. und der Bw. auf. In dem auf

Geschäftspapier des DI L. erstellt und von diesem unterfertigten Schreiben wird ausdrücklich festgehalten, dass er den überwiesenen Geldbetrag *im Auftrag des Bw.* für Vorauszahlungen von Gemüse- und Obstlieferungen der Fa. R. aus Bulgarien und der Ukraine verwenden werde. Einen Hinweis, dass DI L. diese Bestätigung im Namen einer oststeirischen Investorengruppe oder aber als Vertreter der ukrainischen Unternehmer ausgestellt hat, enthält das Schreiben nicht. Damit kommt klar zum Ausdruck, dass die dem Zahlungsvorgang zu Grunde liegende Vereinbarung allein zwischen DI L. und dem Bw. getroffen wurde.

Nachweise für ein gemeinsames Tätigwerden der beteiligten Investoren sind im gesamten Verfahren nicht zu Tage gekommen. Vielmehr hat sich deren Teilnahme – abgesehen von jener des DI L. – demnach tatsächlich auf die Hingabe von Kapital beschränkt.

So findet sich im gesamten Schriftverkehr zum Obst- und Gemüsehandel mit der Fa. R. ausschließlich DI L. als Vertragspartner der ukrainischen Geschäftsleute. Sämtliche Vertragsangebote (so genannte "Blitzvorschläge") und "Garantiebriefe" ergingen ausdrücklich an DI. L. Auch der Zahlungsverkehr erfolgte zur Gänze über dessen persönliches Bankkonto.

Das Vorbringen, dieser habe dabei lediglich als "Clearingstelle" fungiert, somit im Auftrag bzw. in Vertretung der übrigen Financiers gehandelt, überzeugt aufgrund des Fehlens entsprechender schriftlicher Vereinbarungen nicht. Selbst in Anbetracht langjähriger Geschäftskontakte bzw. persönlicher Bekanntschaft der beteiligten österreichischen Geldgeber wäre der Abschluss eines schriftlichen Vertrages als Grundlage für eine gemeinschaftliche, unternehmerische Betätigung unumgänglich und für die im Wirtschaftsleben tätigen Beteiligten zweifellos selbstverständlich gewesen. Dies umso mehr als es sich bei einem der Geldgeber um ein Kreditinstitut gehandelt hat.

Auch die Unterlagen zu den in den Folgejahren unternommenen Versuchen zur Hereinbringung des investierten Geldes weisen ausschließlich DI L. als Betreibenden aus. So wurde etwa im Herbst 1995 eine Umschuldung der aushaftenden Forderung in ein Darlehen durchgeführt. Der zugehörige notarielle Darlehensvertrag nennt als Vertragsparteien DI L. und die bulgarische Fa. R. In Punkt 2 dieses Vertrages wird ausdrücklich festgestellt, dass DI L. das Darlehen gewährt.

Nicht zuletzt hat dieser ausschließlich in seinem Namen Anzeige an die Staatsanwaltschaft erstattet und in der Folge vor Gericht, als Zeuge vernommen, angegeben, dass er mit den beiden ukrainischen Geschäftsleuten als Vertreter der Fa R. in Geschäftsbeziehung gestanden war. An der Finanzierung des fraglichen Geschäftes seien allerdings vier weitere

Investoren mit einem Teilbetrag von USD 350.000,00 \$ beteiligt gewesen, die er über das mit dem Geschäft verbundene Risiko "informiert" habe.

Der Bw. hat im Verfahren eingeräumt, dass er weder mit den anderen oststeirischen Investoren (auch nicht mit der beteiligten Bank!) noch mit den Geschäftspartnern aus Osteuropa schriftliche Vereinbarungen getroffen hatte. Dies ganz im Gegensatz zu seinen sonstigen internationalen Geschäften, die er als Geschäftsführer der St. GmbH bzw. als Konsulent für andere Unternehmen abschließe. Das Ermittlungsverfahren hat auch keinerlei Hinweise hervorgebracht, dass der Bw. mit den anderen involvierten Personen jemals mündliche Vereinbarungen getroffen hatte.

Das Fehlen einer gemeinsamen Vertragsgrundlage aller "Investoren" aber auch deren nachweislichen Vertretungsauftrages an DI L. erhärtet einerseits, dass dem Bezug habenden Projekt lediglich Einzelvereinbarungen zwischen DI L. und seinen österreichischen Geschäftspartnern zu Grunde gelegen waren, und unterstreicht andererseits die reine Finanzierungsfunktion der Geldhingabe. Nachweise für die Tätigkeit einer Personengesellschaft mit den Geldgebern als mitunternehmerische Teilhaber, die allenfalls auch als bloße Vorgründungsgesellschaft für ein erst in Planung befindliches, eigenständiges Unternehmen fungierte, hat das Verfahren nicht erbracht. Vielmehr wurde dadurch erwiesen, dass der Vertragspartner des Bw. in Bezug auf die fragliche Geldhingabe ausschließlich DI L. gewesen war. Nur von diesem wäre er, im Falle eines erfolgreichen Geschäftsverlaufes, berechtigt gewesen, sein Kapital und die vereinbarten Zinsen einzufordern.

Dass speziell diesem Geldbetrag eine reine Finanzierungsfunktion zukam, wird vor allem durch den Inhalt der Bestätigung des DI L. vom 11. August 1995 eindeutig dokumentiert. Wenn darin als Verwendungszweck lediglich pauschal die Vorauszahlung von Gemüse- und Obstlieferungen der Fa. R. angeführt ist, ohne Nennung konkreter Daten zu den zu Grunde liegenden Handelsgeschäften, wie insbesondere zu den beteiligten Lieferanten und Warenempfängern, zum Umfang der Warenbewegung und zu den Lieferterminen bzw. -fristen, so ist klar erkennbar, dass diese für die Parteien dieser Vereinbarung keine entscheidende Rolle spielten.

Zwar hatte sich der Bw. vor der Überweisung seines Finanzierungsbeitrages an DI L. von diesem nachweisen lassen, dass dessen ukrainischen Geschäftspartner tatsächlich Geschäfte von der Art, wie sie mit seinen Geldmitteln finanziert werden sollten, durchführten. Dies wird durch einen Schriftverkehr zwischen DI L. und dem Bw. vom 27.7.1995 belegt, in welchem Ersterer die bereits angesprochenen Unterlagen über zwei Gemüselieferungen von der Ukraine nach Deutschland übermittelte. Da es sich dabei allerdings um bereits

abgeschlossene Geschäfte ("Schlussnoten" vom 5. bzw. 17. Juli 1995) handelte und als Lieferant zudem eine Fa. K. aus der Ukraine auftritt, konnten diese Unterlagen lediglich der Glaubhaftmachung der Seriosität der zu finanzierenden Liefergeschäfte dienen, nicht aber jene konkreten Warenlieferungen betreffen, die der Bw. mitzufinanzieren beabsichtigte.

Der Inhalt der Bestätigung des DI L. vom 11. August 1995 belegt somit klar, dass der Bw. tatsächlich lediglich die Funktion eines Geldgebers einnehmen sollte und wollte. Im Gegensatz dazu hatte DI L. von den ukrainischen Partnern bis Juni 1995 im Wege der so genannten "Blitzvereinbarungen" Daten zu den einzelnen Geschäftsvorgängen erhalten. Auch im "Garantiebrief" der Fa. R. vom 28.7.1995 an DI L., der die Details der Überlassung von 500.000,00 \$ USD regelt, wird auf "zusätzliche Kontrakte und Pläne zur Benutzung des Geldes" verwiesen.

Der Bestätigung des DI L. vom 11. August 1995 sind keine über die Hingabe der Geldmittel hinausgehenden Rechte oder Pflichten des Bw. zu entnehmen. Weder geht daraus ein Hinweis auf ein vereinbartes, eigenständiges Tätigwerden des Bw. hervor, noch ist daraus dessen Verpflichtung zur Beteiligung an im Zusammenhang mit dem Geschäft anfallenden Kosten erkennbar.

Zwar hat der Bw. im Verfahren wiederholt darauf verwiesen, dass er persönlich und aktiv an der Geschäftsabwicklung mitgewirkt, an Besprechungen teilgenommen und etwa die bei Auslandsbesprechungen angefallenen Reisekosten (erinnerlich waren Besprechungen in Bratislava und Ungarn) selbst getragen habe. Einen konkreten Nachweis blieb er allerdings trotz Aufforderung schuldig. Aktenkundig ist lediglich die anlässlich des BP-Verfahrens beim Bw. im Jahr 1999 erstellte Erklärung des DI L. mit der sehr allgemein gehaltenen Aussage, dass der Bw. aktiv an Besprechungen mit den ukrainischen Geschäftspartnern im In- und Ausland teilgenommen habe. Weiters befindet sich unter den vorgelegten Unterlagen eine Fax-Mitteilung des DI L., an den Bw. aus dem Jahr 1997, mit welcher er diesen über den Termin eines geplanten Treffens mit einem der beiden ukrainischen Vertreter der Fa. R. in Ungarn informierte. Dass der Bw. an diesem Treffen teilgenommen hat, ist allerdings ebenso wenig belegt wie für das Treffen des DI L. mit einem der ukrainischen Geschäftspartner in Bratislava im November 1995.

Trotz Aufforderung konnte der Bw. keinerlei Unterlagen, insbesondere auch keine Gesprächsprotokolle über diese oder andere Besprechungen mit den Geschäftspartnern aus der Ukraine vorlegen, noch Belege über dabei angefallene Reisekosten. Auch zu seiner Teilnahme an derartigen Besprechungen mit den osteuropäischen Partnern im Inland konnte der Bw. keine konkreten Angaben machen. Vielmehr stellte er klar, dass seine inländischen

Besprechungen mit einem Mitarbeiter des DI L. stattgefunden und sich nicht auf jenes Geschäft bezogen hatten, an dessen Finanzierung er sich beteiligt hatte.

Nachdem zudem in der Abgabenerklärung des Bw. im Zusammenhang mit den fraglichen Einkünften weder Reisekosten noch andere Aufwendungen (z.B. anteilige Vertragserrichtungskosten anlässlich der Forderungsumwandlung in ein Darlehen) als Betriebsausgaben aufscheinen, ist davon auszugehen, dass mangels persönlicher Teilnahme an den Auslandsbesprechungen Reisekosten für ihn tatsächlich gar nicht angefallen sind und er auch sonstige Kosten nicht zu tragen hatte.

In welcher Weise der Bw. sonst die Abwicklung des von ihm mitfinanzierten Geschäftes aktiv mitgestaltet hat, wurde im Verfahren trotz Aufforderung ebenfalls nicht dargetan.

Diese Umstände unterstreichen die reine Finanzierungsfunktion der Geldhingabe ebenso wie die Vereinbarung einer fixen Rendite ohne Rücksicht auf die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen.

Die nach dem Inhalt der Bestätigung vom 11. August 1995 vereinbarte monatliche "Provision" von 2.500,00 \$ USD für den Bw. entsprach einer Jahresverzinsung von 60%. Mag sich diese auch an dem bei derartigen Handelsgeschäften durchschnittlich erzielbaren Ertrag orientieren, ändert dies doch nichts daran, dass der monatlich zu bezahlende Betrag nicht als Anzahlung mit Endabrechnung nach Abwicklung des Geschäftes vereinbart worden war, sondern als Fixum. Der Anspruch des Bw. auf dessen Auszahlung bestand somit – abgesehen vom Totalverlust – unabhängig vom tatsächlich erzielten Ergebnis und auch wenn er persönlich gänzlich untätig blieb. Andererseits hätte der Bw. durch ein persönliches Einschreiten auch keine höhere "Provision" erzielen können. Wie der Bw. in der Berufungsverhandlung eingeräumt hat, war zwischen DI L. und ihm für den Fall einer nur teilweise erfolgreichen Geschäftsabwicklung keine explizite Vereinbarung getroffen worden.

Mit der Vereinbarung einer fixen Provision war dem Bw. tatsächlich lediglich ein Anspruch auf eine Geldforderung als Vergütung für den Gebrauch seines auf Zeit überlassenen Kapitals eingeräumt worden. Eben dies sind die Merkmale eines Darlehensgeschäftes.

Wenn nach dem Inhalt der Bestätigung vom 11. August 1995 sowohl die Rückzahlung des hingegebenen Kapitals als auch der "Provision" nur für den Fall einer positiven Geschäftsabwicklung vereinbart war und darin ausdrücklich auf eine volle Risikotragung durch den Bw. verwiesen wird, so ist dies zweifellos Ausdruck eines Geschäftswagnisses für den Bw. Allerdings handelt es sich dabei nicht um Unternehmerwagnis im Sinne der eingangs dargestellten Merkmale einer gewerblichen Tätigkeit. Vielmehr kommt darin lediglich die

besonders riskante Form der gewählten Kapitalveranlagung zum Ausdruck. Diese spiegelt sich andererseits auch in der außerordentlich hohen Verzinsung – um nichts anderes handelt es sich tatsächlich bei der vereinbarten "Provision" – wider.

Die Situation ist vergleichbar mit jener beim Erwerb der Anleihen von Unternehmen aus besonders unsicheren Branchen oder Volkswirtschaften, nicht zuletzt auch von verschiedenen osteuropäischen Staatsanleihen. Auch dabei sind vergleichsweise enorm hohe Erträge zu erzielen. Im Gegenzug ist aber auch das Risiko des (teilweisen oder völligen) Kapitalverlustes wesentlich höher als bei Anleihen sicherer Unternehmen oder westlicher Staaten.

Eine unternehmerische Tätigkeit begründet ein derartiges Risiko für sich noch nicht. Vielmehr ist ein so veranlagtes Kapital grundsätzlich dem Bereich der Vermögensverwaltung zu zuordnen. Erst bei Vorliegen weiterer Merkmale einer gewerblichen Tätigkeit könnte die Grenze zur gewerblichen Vermögensverwaltung allenfalls überschritten werden.

Dass im Zusammenhang mit der Abwicklung des konkret betroffenen Finanzierungsgeschäftes eigenständige unternehmerische Aktivitäten des Bw. im Verfahren nicht hervor gekommen sind, wurde bereits dargestellt.

Auch eine als Erstgeschäft in der Berufung angeführte Mehllieferung findet im Verfahrensergebnis keine Deckung. Die überprüften Unterlagen enthalten keine Hinweise auf ein derartiges Geschäft, ebenso nicht auf eine Beteiligung des Bw. an einem solchen. Bei dem angeblich aus diesem Projekt in der Abgabenerklärung 1995 erfassten Ertrag von 26.050,00 S (= 2.500,00 \$) handelt es sich vielmehr augenscheinlich um die Einnahmen aus der ersten und einzigen Zahlung der vereinbarten, monatlichen Zinsen zum Geschäft vom 31.7.1995 (lt. Gerichtsakt Eingang von USD 40.000,00 \$ bei DI L. am 4. September 1995; Überweisung von USD 2.500,00 \$ an den Bw. durch DI L. am 20. September 1995).

Das umfangreiche Material, welches zum Nachweis der Bemühungen des Bw. um die Fortsetzung bzw. den Ausbau seiner Handelstätigkeit vorgelegt wurde, ist ebenfalls nicht geeignet, die Kapitalhingabe an DI L. im Jahr 1995 als Anlauf tätigkeit im Rahmen seines gewerblichen Obst- und Gemüsehandels oder auch eines Handels mit Waren aller Art zu untermauern. Die Unterlagen betreffen, soweit sie sich überhaupt auf den Handel mit Waren beziehen, größtenteils Rohstoffe bzw. Produkte für eine Verwendung im technischen Bereich (z.B. Stahl, Bleche, Mineralstoffe oder deren Derivate, wie Erdöl bzw. auch Treibstoffe). Wie o.a. enthalten sie zumeist lediglich unverbindliche Anfragen bzw. Interessensbekundungen ohne tatsächliche Geschäftsabschlüsse oder auch nur konkrete Vertragsverhandlungen. Teilweise fehlt auch ein Versandnachweis, sodass insoweit nicht einmal erwiesen ist, dass die betreffenden Unterlagen den Geschäftsbereich des Bw. überhaupt verlassen haben.

Wesentlich ist aber insbesondere, dass es sich bei den vorgelegten Unterlagen entweder um solche handelt, die als Geschäftspartner der Interessenten aus verschiedensten Ländern wiederum DI L. ausweisen bzw. dort, wo der Bw. als Ansprechpartner aufscheint, dieser in seiner Funktion als Geschäftsführer der St. GmbH oder der 1996 gegründeten A. GmbH auftritt bzw. kontaktiert wird. Ein Bemühen des Bw. um den Aufbau seines eigenständigen Handelsbetriebes wird durch diese Unterlagen jedenfalls nicht belegt, noch weniger eines solchen auf dem Gebiet des Obst- und Gemüsehandels.

Der Bw. hat im zweitinstanzlichen Verfahren, befragt nach Nachweisen für seine Handelstätigkeit, bestätigt, dass er einerseits mit der Tätigkeit der St. GmbH neben technischer Projektabwicklungen auch "kommerzielle Ziele" verfolge und andererseits Handelsgeschäfte ausdrücklich auf seine Konsulententätigkeit für die Fa. G. beschränkt. In der Berufungsverhandlung wurde die Handelstätigkeit ebenfalls in Zusammenhang mit und gleichsam als ein Nebenprodukt der Tätigkeit des Bw. als Zivilingenieur dargestellt. Durch ein derartiges Vorbringen wird ein selbständiger, auf das Geschäft vom 31.7.1995 mit DI L. aufbauender Eigenhandel des Bw. nicht untermauert. Auch die vorgelegten Unterlagen belegen einen solchen nicht. Ebenso wenig ergeben sich daraus Hinweise auf die Ausübung einer Handelstätigkeit des Bw. im Rahmen einer Personengesellschaft. Nicht zuletzt weist der Bw. in seinen Abgabenerklärungen für die Folgejahre keinerlei Ergebnisse einer Handelstätigkeit aus.

Im Verfahren wurde u. a. mit der geplanten Gründung eines eigenen Handelsunternehmens argumentiert, zu welcher es letztlich wegen des Scheiterns des Geschäftes vom August 1995 allerdings nicht mehr gekommen sei.

Soweit dazu Unterlagen vorgelegt wurden, bestätigen diese das Vorhaben, ein "selbständiges Unternehmen" mit einem "Startkapital" von USD 5.000.000,00 \$ gründen zu wollen, welches u. a. Warenhandel mit osteuropäischen Ländern abwickeln sollte. Das Startkapital sollte von jener Finanzierungsgruppe aufgebracht werden, die nach dem Verfahrensergebnis auch die Mittel für das Geschäft mit der Fa. R. im August 1995 zur Verfügung gestellt hatte. In welcher Rechtsform dieses Unternehmen betrieben werden sollte, war nach den Unterlagen noch nicht entschieden, doch geht daraus hervor, dass dabei keinesfalls an einen eigenständigen Handelsbetrieb des Bw. sondern vielmehr an ein an einer Kapitalgesellschaft orientiertes Unternehmen gedacht war. Der Bw. hat dies in der Berufungsverhandlung auch bestätigt.

Eine Beteiligung des Bw. an einer zu gründenden Kapitalgesellschaft hätte bei diesem aber ebenfalls keine unternehmerische Tätigkeit begründet. Mag auch das Ausmaß der Beteiligung am Finanzierungsvolumen zum Geschäft vom 31.7.1995 analog zu dessen geplanten

Beteiligungsverhältnis an diesem Unternehmen festgelegt worden sein, auf die Beurteilung der Kapitalhingabe an DI L. hat dies, wie insgesamt die geplante Firmengründung, keinen Einfluss, zumal, wie bereits dargestellt, ein gemeinsames Vorgehen der Investoren, welches allenfalls als Tätigkeit einer Vorgründungsgesellschaft interpretiert werden könnte, durch das Verfahren nicht erwiesen wurde.

Für den Standpunkt des Bw. ist schließlich auch aus dessen Hinweis, der Verlust aus dem Bezug habenden Finanzierungsgeschäft sei bei DI L. von der Abgabenbehörde steuerlich anerkannt worden, nichts zu gewinnen. Einerseits wurde - mangels Relevanz für das anhängige Verfahren – nicht überprüft, ob und ggfs. im Rahmen welcher unternehmerischen Betätigung dieser aus dem Geschäft tatsächlich einen Verlust erklärt hat. Andererseits wird durch das Verfahrensergebnis offenkundig, dass sich dessen unternehmerisches Engagement mit osteuropäischen Handelspartnern – im Gegensatz zu jenem des Bw. – keineswegs auf das vom Bw. mitfinanzierte Einzelprojekt beschränkt hatte und zudem auch, allein in Bezug auf die konkrete Geschäftsbeziehung mit der Fa. R., wesentlich intensiver gewesen war. Die vorgelegten Unterlagen lassen vielmehr auf eine umfangreiche, internationale Handelstätigkeit des DI L. schließen, die dieser auf eigene Gefahr und im eigenen Namen betrieben hat.

Die Geschäftstätigkeit des DI L. war im gegenständlichen Verfahren weder in Bezug auf das konkrete Finanzierungsgeschäft noch insgesamt zu beurteilen. Eine Vergleichbarkeit mit der Betätigung des Bw. auf dem in Frage stehenden Gebiet ist nach den vorliegenden Unterlagen aber jedenfalls auszuschließen. Dass unterschiedliche Sachverhaltskonstellationen zu verschiedenen Rechtsfolgen führen können, bedarf - insbesondere in Hinblick auf die oben dargestellte Rechtslage - keiner weiteren Erörterung.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass nach dem Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens keine über den Bereich einer privaten Vermögensverwaltung hinausgehende Betätigung des Bw. festgestellt werden konnte. Letztlich war es tatsächlich bei einer einzigen Kapitalhingabe an DI L. als nachweisbares Engagement des Bw. im Rahmen der behaupteten Handelstätigkeit geblieben. Weder hat er in Bezug auf diese Kapitalhingabe vom 31. Juli 1995 Nebenleistungen erbracht, die eine Beurteilung als gewerbliche Vermögensverwaltung rechtfertigen würden, noch war dieses Geschäft Teil einer selbständig und nachhaltig ausgeübten Handelstätigkeit des Bw. bzw. einer Personengesellschaft, in welcher er in unternehmerischer Stellung fungierte. Vielmehr bestand für den Bw. keine Möglichkeit einer Einflussnahme auf die Höhe der für ihn erzielbaren Einnahmen und keine Verpflichtung zur (anteiligen) Tragung anfallender Betriebsausgaben. Sein aktives,

persönliches Einschreiten im Rahmen des konkreten Projektes wurde durch das Verfahren ebenso wenig erwiesen wie ein objektiv nachvollziehbarer, fortgesetzter Warenhandel auf eigene Rechnung und Gefahr in den Folgejahren.

Vielmehr hat der Bw. letztlich lediglich in einem Einzelgeschäft DI L. Kapital zur Nutzung auf Zeit gegen eine bestimmte Vergütung überlassen und damit als Darlehen hingegeben. Dass die vereinbarte Nutzungsvergütung vergleichsweise sehr hoch war und der Bw. überdies die Gefahr des Kapitalverlustes zu tragen hatte, ist durch die besonders risikoreiche Veranlagungsform begründet. Darin liegt für sich noch kein Unternehmerwagnis im Sinne einer selbständigen Tätigkeit. Eine solche hätte vorausgesetzt, dass der Bw. durch sein vereinbarungsgemäßes Tätigwerden auf die Höhe des erzielbaren Ertrages Einfluss nehmen hätte können. Tatsächlich war allerdings eine fixe, von jeglichem Einschreiten des Bw. unabhängige Verzinsung vereinbart worden.

Insgesamt hat das Verfahren somit die von der Erstbehörde vorgenommene Beurteilung der Kapitalhingabe vom 31. Juli 1995 als Privatarlehen bestätigt. Daraus resultieren, wie oben dargestellt, die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegten Rechtsfolgen. Es war deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, 29. Oktober 2004