



GZ. RV/2232-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Bernhard Lehner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 sowie Einkommensteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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) ist EDV-Konsulent und bezog im streitgegenständlichen Jahr neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb sowie

sonstige Einkünfte (aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung). Zudem ist der Bw seit Oktober 1993 an der Fa. P. GmbH als Gesellschafter zu 10% beteiligt.

Festzuhalten ist, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes vom 6. 8. 1997 über das Vermögen der Fa. P. GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden ist. Die Aufhebung des Konkurses erfolgte mit 24. Jänner 2001 (s. UFS-Akt/S11).

Der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 legte der Bw ua nachstehende Aufstellung der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei:

Einnahmen: (brutto)		
Erlöse		
Umsatzsteuer 1996		3.749,00
Ausgaben (brutto)		
Sozialversicherung d.gew. Wirtschaft	-41.793,52	
Fachliteratur	-6.440,31	
Beratungskosten	-22.571,40	
Grundumlage	-2.030,00	
Mitgliedsbeitrag	-1.500,00	
Bürgschaftszahlungen 1)	-1.074.918,45	-1.149.253,68
		-1.145.504,68

1) "Die Aufträge von PEBA konnten nur durch die Übernahme der Bürgschaft erlangt bzw. gehalten werden. (siehe dazu auch VwGH vom 21.3.1996, 95/15/0092)."

Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 vom 8. Juni 1999 wurden die Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb zunächst erklärungskgemäß festgesetzt.

Mit Bescheid vom 12. Oktober 2000 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 wiederaufgenommen und mit gleichem Datum ein neuer Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 erlassen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen erfolgt sei, da Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht bekannt gewesen seien und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei im Rahmen der Ermessensübung erfolgt, wobei den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt worden sei, um dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu entsprechen.

Die im Jahr 1997 erklärten Bürgschaftszahlungen in Höhe von S 1.074.918,45 würden keine Betriebsausgaben darstellen, da sie weder in Zusammenhang mit Einnahmen noch mit der betrieblichen Tätigkeit des Bw als EDV-Berater stehen würden. Die vom Bw vorgelegten Details der mündlichen Vereinbarung im April bzw Mai 1993 würden ebenfalls keinen geeigneten Nachweis hinsichtlich der betrieblichen Veranlassung zur Übernahme einer solchen Bürgschaft darstellen. Hierbei würde es sich vielmehr lediglich um die vage Aufstellung eines Zeitplanes anlässlich des Aufbaues der Fa. P. GmbH und der geplanten Ausstattung derselben mit EDV-Anlagen und Software jedoch ohne konkrete Angaben bzw Vereinbarungen handeln. Auch das Fehlen einer entsprechenden schriftlichen Vereinbarung – insbesondere mit Personen, mit denen man weder verwandt noch verschwägert sei – entspreche in Anbetracht der Folgen einer Bürgschaftsübernahme nicht den üblichen Geschäftsbedingungen. Im Übrigen werde auf die Ausführungen der ho Schreiben vom 25. Mai 2000 sowie vom 14. Juli 2000 verwiesen.

Die Übernahme der Bürgschaft für die P. GmbH sei offenbar nur auf Grund der Beteiligung des Bw als Gesellschafter an dieser Firma erfolgt und sei daher nicht als Betriebsausgabe iSd § 4 Abs. 4 Satz 1 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Der Verlust aus Gewerbebetrieb würde daher laut Wiederaufnahme somit S 70.586,00 betragen.

Mit Eingabe vom 16. November 2000 erhob der steuerliche Vertreter des Bw gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1997 sowie gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass sich die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Nichtanerkennung der Bürgschaftszahlungen als Betriebsausgabe richten würde.

Bereits bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1997 (beim Finanzamt eingereicht am 31. Mai 1999) sei der Sachverhalt offen gelegt worden. Somit fehle es am Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsachen. Eine andere rechtliche Beurteilung rechtfertige eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht (VwGH 21.4.1980 und 5.11.1981).

In der Bescheidsbegründung vom 13. Oktober 2000 sei auf die Ausführungen in Beantwortung der Ergänzungsersuchen vom 26. Juni 2000 und 1. August 2000 in keiner Weise eingegangen worden. Es sei darin ausführlich der Zusammenhang zwischen der gewerblichen Tätigkeit des Bw und der Bürgschaftsübernahme dargelegt worden. Wiederholend bzw ergänzend sei ausgeführt worden, dass im Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaft im Frühjahr 1993 die Fa. P. selbst in Gründung gewesen sei. Aus diesem Grund sei nur eine Rahmenvereinbarung über

die zu vergebenden und geplanten EDV-Aufträge getroffen worden. Der Bw habe die Gefahr der Inanspruchnahme als Bürge aufgrund des großen Substanzwertes der Liegenschaft, für deren Finanzierung er die Haftung übernommen habe, als nicht gegeben erachtet. Deshalb und auch weil es bei Geschäften dieser Art keine Formvorschriften gebe, sei auf eine schriftliche Vereinbarung verzichtet worden.

Der Bw habe sich im Jahr 1993 selbständig gemacht und für sich eine Marktnische als EDV-Fachmann gesucht. Er habe in der Zusammenarbeit mit der Fa. P. GmbH eine Chance gesehen sich als EDV-Spezialist einen Namen zu machen und sich auf diese Weise in der Spediti-
onsbranche zu etablieren. Die im Oktober eingegangene Beteiligung an der Fa. P. GmbH hätte ihm ein gewisses Kontrollrecht ermöglichen sollen, die Bürgschaft habe zur Absicherung seiner Einkünfte als EDV-Fachmann gedient.

Die Schlussfolgerung des Finanzamtes in der Bescheidbegründung "die Übernahme der Bürgschaft für die Fa. P. GmbH sei somit offenbar nur aufgrund ihrer Beteiligung als Gesellschafter an dieser Firma..." erfolgt, würde somit nicht den Tatsachen entsprechen.

Der steuerliche Vertreter des Bw stellte daher den Antrag den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1997 und den Einkommensteuerbescheid 1997 vom 13. Oktober 2000 ersatzlos aufzuheben und damit den Einkommensteuerbescheid 1997 vom 8. Juni 1999 wieder in Rechtskraft erwachsen zu lassen. Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. April 2001 wurde die oa Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt:

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amtswegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei nur zulässig, wenn ein Verfahren bereits abgeschlossen worden sei und neue Tatsachen hervorgekommen seien, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen seien ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände.

Eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens sei nur dann zulässig, wenn aktenmäßig erkennbar sei, dass der Behörde nachträglich Tatsachen zugänglich gemacht worden seien, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis hatte.

In der Berufung vom 16. November 2002 werde nun ausgeführt, dass kein Wiederaufnahmegrund vorliegen würde, weil der Sachverhalt in der Einkommensteuererklärung bereits offengelegt worden sei.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung seien unter der Position "Ausgabe" unter anderem Bürgschaftszahlungen angegeben worden, die in einer Fußnote wie folgt erläutert worden seien *"Die Aufträge von Fa. P. konnten nur durch die Übernahme der Bürgschaft erlangt bzw gehalten werden (siehe dazu auch VwGH vom 21.3.1996, 95/15/0092)."*

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens sei nur dann ausgeschlossen, wenn der Behörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können. Aufgrund der Darstellung in der Beilage zur Einkommensteuererklärung könne unter Einbeziehung des § 119 BAO nicht davon gesprochen werden, dass die Offenlegung vollständig und wahrheitsgemäß erfolgt sei und damit ein richtiges, vollständiges und klares Bild von der für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen verschafft worden sei. Im Erstverfahren seien nicht alle für eine richtige rechtliche Subsumption maßgeblichen Umstände des Sachverhaltes bekanntgegeben worden und wie aus dem Akt ersichtlich sei, sei der Umstand, dass es sich bei den Ausgaben um keine betrieblich bedingten handeln würde, erst durch das Vorhalteverfahren im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1998 vollständig bekannt geworden. Aus den im Erstverfahren allein vorliegenden Abgabenerklärungen (inklusive Beilagen) sei die betriebliche Bedingtheit der Position, die zur amtswegigen Wiederaufnahme geführt habe, nicht erkennbar gewesen.

Dass aber bei der Erlassung der Steuerbescheide für das Jahr 1997 keine weiteren Ermittlungen bezüglich tatsächlichen Zutreffens der Angaben in der Beilage zur Steuererklärung gemacht worden seien, könne im Rahmen der amtswegigen Wiederaufnahme nicht vorgeworfen werden. Ob nämlich mehr oder minder weitreichende Erhebungen im abgeschlossenen Verfahren durchgeführt worden seien, sei für die Beurteilung, ob ein Wiederaufnahmegrund vorliegen würde, nicht wesentlich, weil selbst ein Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausschließen würde, denn es komme darauf nicht an, ob der Referent bei gehöriger Sorgfalt die in Rede stehenden Umstände hätte feststellen können.

Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen.

Einkommensteuer für das Jahr 1997:

Im Jahr 1993 sei eine Bürgschaft für den Ankauf einer Liegenschaft durch die Fa. P. GmbH übernommen worden, an der zugleich eine 10%ige Beteiligung des Bw bestanden habe. Als Gegenleistung für die Haftungsübernahme (in Millionenhöhe) sei die eigenverantwortliche Auswahl, Beschaffung und Wartung der EDV -Ausstattung, inklusive Software angeboten worden. Aufgrund des EU-Beitritts Österreichs sei es bei der Fa. P. bei dem wirtschaftlichen Aufbau zu Schwierigkeiten gekommen, die eine Realisierung des Angebotes zuerst verzögert habe und im Jahr 1997 mit Eröffnung des Konkurses über die Fa. P. GmbH unmöglich gemacht habe. Im Zuge der Konkursabwicklung sei der Bw zur Haftung herangezogen worden und habe dieser diese Zahlungen als Betriebsausgaben in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1997 und 1998 geltend gemacht.

Betriebsausgaben seien Aufwendungen oder Ausgaben, die gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 durch den Betrieb veranlasst seien. Betriebsausgaben würden somit dann vorliegen, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb im Zusammenhang stehen würden.

Als Begründung für die betriebliche Veranlassung der Bürgschaft sei vorgebracht worden, dass die Haftung übernommen worden sei, um mit der Fa. P. GmbH und über ein erfolgreiches P.-Projekt mit der Speditionsbranche ins Geschäft zu kommen. Die Beteiligung an der Fa. P. GmbH sei erworben worden, um mit der übernommenen Haftung ein gewisses Kontrollrecht zu haben. Ohne die Haftungsübernahme wäre der Bw nur einer unter vielen Anbietern gewesen und hätte die Aufträge wahrscheinlich nicht erhalten. Die künftigen Betriebseinnahmen seien somit nur durch die Bürgschaftsübernahme möglich gewesen. Als Beweismittel für dieses Vorbringen habe ein an den Bw nicht unterfertigtes Angebot vom April 1993, sowie eine schriftliche Bestätigung über eine mündliche Vereinbarung vom Mai 1993 zwischen dem Geschäftsführer der Fa. P. GmbH, Hr. J. J. und dem Bw als Auftragnehmer, datiert vom 2. August 2000, gedient.

Eine derartige Abhängigkeit der Aufträge der Fa. P. GmbH an den Bw von der Übernahme der Bürgschaft durch den Bw lasse sich aber aufgrund der Ermittlungsergebnisse, mit Ausnahme der Behauptung des Bw, nicht entnehmen. Es könne nicht als erwiesen angenommen werden, dass der Bw nur durch die Bürgschaftsübernahme den Auftraggeber Fa. P. GmbH gewinnen bzw halten habe können. Auch die Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen (nämlich seit 1995 bis dato Null) zur Bürgschaft (rund S 1.200.000,00) würde zu keinem gegenteiligen Schluss zwingen.

Auch das Argument, dass der Bw aufgrund des großen Substanzwertes der erworbenen Liegenschaft, für deren Kauf er gebürgt habe, und des relativ niedrigen Kaufpreises realistischweise nicht mit einer Haftungsinanspruchnahme gerechnet habe, könne nicht gefolgt

werden. Mit der Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft müsse der Bürge grundsätzlich immer rechnen. Zur Abschätzung des Risikos werde sich aber jedenfalls derjenige, der sich aus betrieblichen Gründen verbürge, schon aus Rentabilitätsüberlegungen bemühen, durch Ausschöpfung aller Möglichkeiten gezielter Information Klarheit über die Höhe der Risiken und damit die Wahrscheinlichkeit seinerzeitiger Inanspruchnahme zu gewinnen. Diese Sorgfalt lasse sich hier gerade nicht erkennen, das bloße "Hoffen" nicht zu haften, weil ja ein hoher Substanzwert da sei (was in der Regel wohl der Fall sein werde), entspreche nicht dem Verhalten von Unternehmern, die ihre Tätigkeit im betrieblichen Zusammenhang entfalten würden.

Zu den vorgelegten Beweismitteln sei anzuführen, dass es zwar richtig sei, dass für diese Art von Verträgen bzw Vereinbarungen eine Schriftform nicht erforderlich sei, es aber im wirtschaftlichen Leben als unüblich angesehen werden müsse, wenn zwischen Fremden eine Haftungsübernahme in der vorliegenden Höhe nur mündlich vereinbart werde, darüber hinaus sei das Angebotsschreiben vom April 1993 nicht einmal unterfertigt gewesen. Aus all diesen Umständen könne auf eine betriebliche Bedingtheit der Bürgschaftszahlungen keineswegs geschlossen werden, es liege der Schluss nahe, dass die Übernahme aus privaten Gründen (eigene Beteiligung an der betreffenden Firma) erfolgt sei.

Die Betriebsausgaben seien daher zu Recht nicht anerkannt worden. Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen.

Mit Eingabe vom 17. Mai 2001 - wurde nach Verlängerung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages - rechtzeitig ein Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (s. E-Akt 1997/37f) gestellt.

Ergänzend zur Berufung vom 16. November 2000 ist ausgeführt worden, dass der Geschäftsführer der Fa. P., Hr. J. J. als Zeuge den Sachverhalt in Bezug auf die Auftragsvergabe und die damit im Zusammenhang stehende Haftungsübernahme darlege (s. Schreiben des Hr. J. J.). Aus dieser Darstellung sei klar ersichtlich, dass die Haftungsübernahme nur im Zusammenhang mit der Auftragsvergabe erfolgt sei.

Im Zusammenhang mit der Haftungsübernahme sei sehr wohl eine Risikoabschätzung vorgenommen worden. Nach damaligen Informationsstand seien die zu erwartenden Einnahmen aus dem P.-Projekt und den Folgeaufträgen aus der Speditionsbranche in Relation zu der (als gering eingeschätzten) Wahrscheinlichkeit (auch aufgrund des hohen Wertes der Liegenschaft) jemals zur Haftung herangezogen zu werden, gesetzt worden. Von einem "reinen" Hoffen, dass es schon glimpflich ausgehe, könne keine Rede sein. Aber ein Risiko würde eine Bürgschaftsübernahme in jedem Fall sein, auch bei noch so genauer Analyse. Im Nachhinein

betrachtet würde die Sache naturgemäß anders aussehen und mit dem heutigen Wissensstand hätte der Bw die Bürgschaft nicht übernommen.

Zur Feststellung, dass es unüblich sei eine derartige Vereinbarung nicht in Schriftform zu treffen, sei auszuführen, dass es für Hr. J. J., Geschäftsführer der Fa. P., offensichtlich typisch gewesen sei, Vereinbarungen mündlich zu treffen. Beispielsweise sei auch der Kaufvertrag über den Ankauf der Halle durch die Fa. P. nur mündlich abgeschlossen worden. Der Vorbesitzer der Halle sei vor Abwicklung des Verkaufes an die Fa. P. verstorben. Auch in diesem Fall habe "über den Tod" hinaus der mündliche Kaufvertrag gehalten.

Es werde somit beantrag, die Bürgschaftszahlungen als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Dem Vorlageantrag (s. E-Akt 1997/39) wurde ein Schreiben des Hr. J. J. mit nachstehenden Inhalt – adressiert an das FA B. (ohne Datum) - beigelegt:

"Betrifft: Vereinbarung zwischen mir und dem Bw im Jahr 1993

Der Bw hat mir seine Schwierigkeiten mit der Anerkennung der Bürgschaftszahlungen als Betriebsausgabe berichtet.

Ich möchte daher den Sachverhalt darlegen:

Ich habe mich bereits während der Vorbereitungsarbeiten zur Gründung der P.-Spedition mit den verfügbaren Softwarelösungen für Speditionen befasst. Da keine der vorhandenen Lösungen den geplanten Bereich der Lohnarbeiten (Verpackungen, Umpackungen uä mit anschließendem Versand) abdeckte, mussten bei jeder Lösung umfangreiche Umbauten einkalkuliert werden. Ich hatte am Ende die Wahl zwischen einem großem Softwarehaus, dessen Gesamtpreis nicht als billig einzustufen war, und einer noch Einmann-Firma des Bw, bei der schon infolge der Größe keine Fertigstellungsgarantie existieren konnte. Ich entschied mich dennoch für letzteres, da einerseits das eingesetzte Basispaket (A) im Notfall vom Erzeuger B. in D. weiter gewartet werden könnte, und in der Startphase des Unternehmens die Investitionskosten geringer waren, und andererseits bei ehem Pilotkunden-Status später notwendige Erweiterungen eher ohne Zusatzkosten realisiert werden. Um die Gefahr, dass der Bw mich mit einer halben Lösung sitzen lässt, etwas zu reduzieren, forderte ich eine Haftungsübernahme beim Ankauf der Speditionshalle.

Ich selbst sah das Risiko, dass die Haftung schlagend werden würde, als sehr gering an, da damals Hallen auf Bahnhöfen sehr gefragt waren (für die angekaufte Halle existierten 1993 Angebote von über 10 Millionen ÖS, zB Spedition 1 und 2, und von mir mit dem Vorbesitzer Hr. S. vereinbarte Kaufpreis von 4,5 Millionen ÖS wesentlich darunter lag. Diese Vereinbarung (Kaufpreis der Halle) erfolgte, ebenso wie die Vereinbarung mit dem Bw, ausschließlich mündlich.

*Mit freundlichen Grüßen
handschriftliche Unterfertigung"*

Festzuhalten ist, dass auch im Jahr 1998 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb Bürgschaftszahlungen in Höhe von S 200.000,00 als Betriebsausgaben geltend gemacht worden sind.

Im Zuge eines vom FA B. durchgeführten Vorhalteverfahrens betreffend Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 1998 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw mit Schreiben vom 26. Juni 2000 (E-Akt 1998/14f) in der Beilage die Vereinbarung (datiert mit April 1993) zwischen dem Bw und Hr. J. J. dem Haupteigentümer der Fa. P. GmbH bezüglich der übernommenen Haftung und den damit in Aussicht gestellten Aufträgen, geschätzte Auftragssumme, nach Angaben des Bw ca. ÖS 900.000,00. Ohne die Haftungsübernahme wäre der Bw nur einer unter vielen Anbietern gewesen und hätte die Aufträge mit großer Wahrscheinlichkeit nicht erhalten.

Zum Verhältnis der Auftragssumme zur übernommenen Haftung sei ausgeführt worden:

Aufgrund des großen Substanzwertes der Liegenschaft (siehe Gutachten), für deren Kauf der Bw die Haftung eingegangen sei und des relativ günstigen Kaufpreises habe der Bw realistischere Weise nicht mit einer Haftungsinanspruchnahme gerechnet.

Bedingt durch den Beitritt zur Europäischen Union sei es jedoch zu einem Zusammenbruch des Speditionsgeschäftes gekommen, die Haftung sei schlagend geworden, die in Aussicht gestellten Aufträge hätten, mangels Mittel nicht realisiert werden können.

Durch ein in der Zwischenzeit eingegangenes Dienstverhältnis, welches ein fixes Einkommen garantieren würde, das im Zusammenhang mit den Turbulenzen rund um die Fa. P. GmbH zum Überleben notwendig geworden sei, habe der Bw seine Tätigkeit für das Einzelunternehmen zeitweise zurückgestellt.

Ab dem Wirtschaftsjahr 2000 würden jedoch wieder kontinuierlich Einnahmen erwartet werden.

- Im Jahr 2000 rund ÖS 70.000,00
- und ab dem Jahr 2001 würde mit einem ungefähren Gewinn von S 150.000,00 gerechnet werden.

Möglicherweise komme es auch noch zur Übernahme eines größeren laufenden EDV-Betreuungsauftrages. Die Verhandlungen seien noch nicht abgeschlossen. Dies würde jedoch den erwarteten jährlichen Gewinn auf rund S 800.000,00 erhöhen.

Diesem Schreiben beigelegt wurde ein weiteres Schreiben mit nachstehendem Inhalt (E-Akt 1998/16):

"Betreff: Unsere Vereinbarung vor Gründung der Fa. P. GmbH:

Ich finde in meinen Unterlagen keine Kopie der unterschriebenen Vereinbarung mehr. Das einzige, dass ich finden konnte, ist eine Kopie meines damaligen Angebotes an Dich (liegt diesem Brief bei)

Sollte Dir diese Kopie nicht ausreichen, bin ich gerne bereit, Dir eine Bestätigung auszustellen, dass dieses Schreiben die Grundlage unserer Vereinbarung war.

MfG und handschriftliche Unterfertigung

Wien, Juni 2000"

Weiters wurde beigelegt ein Schreiben "Angebot an den Bw" Wien, April 1993 (E-Akt 1998/17)

"Wie bereits mehrfach besprochen,...

Ich biete Dir nachstehendes unter folgenden Bedingungen an:

Übernahme einer persönlichen Haftung für den Erwerb einer Halle am Frachtenbahnhof Süd. Der Kaufpreis wird unter 5 Millionen, inkl. Spesen, liegen. Ein Gutachten eines beeideten Sachverständigen wird noch erstellt, und wird den Substanzwert von ungefähr 7-8 Millionen ausweisen. Die Bankfinanzierung ist mit einer Laufzeit von 10 Jahren geplant.

Gegenleistungen:

- Eigenverantwortliche Auswahl, Beschaffung und Wartung der EDV-Ausstattung, inklusive Software*
- P. steht als Test & Pilot-Kunde für eine zu entwickelnde Speditionslösung zur Verfügung.*
- Gemeinsamer Aufbau einer "Frachtenbörse", nach einem französischen Vorbild...*

Mit freundlichen Grüßen"

Anzumerken ist, dass das Schreiben keine Unterschrift trägt.

Ebenso beigelegt wurde ein vom 26. Juli 1995 vorgelegtes Schätzgutachten über den Zeitwert der Halle in W (E-Akt 1998/18 Zusammenstellung Althalle S 6.219.000,00, Neuhalle S 2.157.120,00 und Bodenbefestigung S 608.400,00 somit in Summe S 8.984.520,00).

Mit Schreiben vom 14. Juli 2000 wurde dem Bw hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 mitgeteilt:

"Gemäß § 4 Abs 4 Satz 1 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben die durch den Betrieb veranlasst sind. Im gegenständlichen Fall kann jedoch nicht von einer betrieblichen Veranlassung ausgegangen werden, da die Übernahme der Bürgschaftszahlungen in keinerlei Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit des Pfl. steht.

Sie waren bei der Fa. P. GmbH als Gesellschafter beteiligt. Seit 1995 bis zum heutigen Tag erzielten Sie auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Fa. L. GmbH.

Die ab dem Jahr 2000 zu erwartenden kontinuierlichen Einnahmen, stehen ebenfalls in keinem Bezug zu der Fa. P. GmbH, da besagte Firma bereits am 6. Mai 1997 den Konkurs eröffnet hat.

Das von Ihnen zitierte VwGH-Erkenntnis vom 21. März 1996 kann nur auf den vorliegenden Fall nicht angewandt werden, da der dort angeführte Sachverhalt nicht vorliegt. Der in do Erkenntnis angeführte Rechtsanwalt Dr. M. übernahm 20% der Stammanteile an der Fa. K-GesmbH. Dr. M. wurde dadurch als Sydikus dieses Unternehmens beauftragt. Für diese Tätigkeit wurde Dr. M. ein monatliches Sydikus-Entgelt im Betrag von S 30.000,00 zuzüglich der jeweils gültigen Umsatzsteuer gegen Rechnungsausstellung bezahlt. Im Gegenzug ver-

pflichtete er sich, die persönliche Bürgschaft als Ausfallsbürge für die Verbindlichkeiten gegenüber einer bestimmten Bank zu übernehmen. Weiters wurde festgestellt, dass bei nicht fristgerecht bezahlten Honoraren seitens der K-GesmbH an den Rechtsanwalt, dieser unverzüglich aus sämtlichen Haftungen vollständig befreit ist. Es liegt ein detaillierter Vertrag vor, der die Einnahmen der Bürgschaftsübernahme gegenüberstellt.

In Ihrem Fall jedoch existieren weder schriftliche Verträge über eine tatsächliche Geschäftsverbindung bzw Honorare noch andere schriftliche Vereinbarungen hinsichtlich der Bedingungen für die Übernahme einer Haftung in diesem Ausmaß.

Das bloße Vorliegen eines Schätzgutachtens und eines nicht unterfertigten Angebots reicht nicht aus. Den als Betriebsausgabe beantragten Bürgschaftszahlungen stehen keine Einnahmen aus Gewerbebetrieb gegenüber. Die Haftungsübernahme erfolgte durch Sie in Ihrer Funktion als Gesellschafter.

Das Finanzamt beabsichtigt die Bürgschaftszahlungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und für 1997 eine Wiederaufnahme des Verfahrens durchzuführen.

Um Stellungnahme wird gebeten."

Mit Schreiben vom 7. August 2000 nahm der steuerliche Vertreter des Bw dazu wie folgt Stellung:

" 1.) Es stimmt nicht, dass die Übernahme der Bürgschaft in keinem Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit des Bw steht. Im Jahr 1993 hat der Bw seine selbständige Tätigkeit als EDV-Entwickler und – betreuer aufgenommen. Naturgemäß war er bestrebt so viele Aufträge wie möglich zu bekommen.

Die Vereinbarung über die Übernahme der Haftung für die P. im Frühjahr 1993 wurde getroffen um mit der Fa. P.GmbH und über ein erfolgreiches P-Projekt mit der Speditionsbranche ins Geschäft zu kommen. Die 10%ige Beteiligung an der Fa. P.GmbH wurde im Oktober 1993 erworben um im Zusammenhang mit der übernommenen Haftung ein gewisses Kontrollrecht zu haben.

2.) Im ersten Ergänzungsersuchen wurde auch gefragt, ob beim Bw überhaupt eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt. Um darzulegen, dass eine Einkunftsquelle gegeben ist und der Betrieb nicht schon eingestellt wurde, wurde eine Prognoserechnung erstellt. Die Einkunftsquelle umfasst naturgemäß nicht nur den Auftrag von der Fa. P.GmbH und daher wurde die gewerbliche Tätigkeit auch nicht mit dem Konkurs der Fa. P.GmbH eingestellt.

3.) Zum Vorwurf der fehlenden Schriftform sei ausgeführt: Für den Abschluss eines derartigen Geschäftes besteht keine Verpflichtung zur Schriftlichkeit. Auch ein mündlicher Vertrag ist gültig auf Basis des Angebotes vom April 1993 – Übernahme der Haftung und als Gegenleistung Auftragserteilung an den Bw – wurde im Mai eine mündliche Vereinbarung getroffen. In der Beilage bestätigt der ehemalige Geschäftsführer, der mit dem Bw weder verwandt noch verschwägert ist, den Inhalt dieser damaligen Vereinbarung.

Aus dieser Beilage ersehen Sie eine Konkretisierung des Auftrages und seine zeitliche Planung und die Gründe warum dieses Projekt nicht realisiert werden konnte. Ursprünglich war beabsichtigt, dass der Bw bis 1996 die EDV-Lösungen realisieren sollte.

Durch den EU-Beitritt, der für die Spedition allgemein einen großen Umsatzrückgang bewirkte und durch einen Rückschlag im Geschäft mit der Slowakei musste die Realisierung des EDV-Projektes um 2 Jahre auf das Jahr 1997 verschoben werden. Im Jahr 1997 kam es zum Konkurs der Fa. P.GmbH, das Geschäft konnte aus diesem Grund nicht realisiert werden.

Bei Abschluss der Vereinbarung im Jahr 1993 war jedoch nicht damit zu rechnen, dass aus diesem Auftrag dem Bw keine Einnahmen zufließen werden. Aus der Tatsache heraus, dass keine Einnahmen zugeflossen sind, kann nicht geschlossen werden, dass keine Betriebsausgaben vorliegen. Auch Fehlinvestitionen sind Betriebsausgaben. Rückwirkend betrachtet, hätte auch der Bw den Vertrag nicht unterschrieben. Eine Beurteilung des Geschäftes hat daher unter Berücksichtigung des Wissenstandes vom April 1993 und nicht aus rückwirkender Betrachtung zu erfolgen.

Die Haftungsübernahme erfolgte nicht in der Funktion als Gesellschafter, sondern um mit der Fa. P. GmbH und über die Fa. P. GmbH mit der Speditionsbranche ins EDV-Betreuungsgeschäft zu kommen. Somit liegen im Bezug auf die Bürgschaftszahlungen Betriebsausgaben als EDV-Betreuer vor."

Diesem Schreiben beigelegt wurde die schriftliche Bestätigung der mündlichen Vereinbarung vom Mai 1993 zwischen Hr. J.J. (Geschäftsführer der Fa. P. GmbH) und dem Bw (s. E-Akt 1998/28ff):

"Die Basis dieser Vereinbarung stellte das Angebot vom April 1993 von Hr. J. J. an den Bw dar.

Inhalt der Vereinbarung und Zeitplan der Realisierung der EDV-Lösungen nach Gründung der Fa. P.GmbH:

- Rasche Ausstattung der Spedition mit EDV-Anlage und Software von VCS (Fakturier-Software ALFA als Basis für Erweiterung zur Speditionslösung, steht Bw als Source zur Verfügung).
- 1994 Aufbau eines Kundenstockes
- 1995 Ausarbeitung einer detaillierten Planung der notwendigen Umbauten, unter Einbeziehung der vorhandenen Disponenten. Danach Beginn der Realisierung der EDV-Lösungen
- Ende 1995/spätestens 1. März 1996 Echtbetrieb mit der neu erstellten Software.
- 1996 Detail-Ausarbeitung für das Projekt "Frachtenbörse", inkl. Aufstellung der Fixkosten für die notwendigen Datenverbindungen (Internet), und Festlegung der Realisierungsstufen. (1993 war der Ausbau des Internets bereits vorhersehbar, die Kostenstruktur für einen Zeitpunkt mehr als 1 Jahr in die Zukunft jedoch nicht. Im Jahr 1993 waren die Anbindungskosten für ein solches Projekt noch zu hoch).

Wien, am 2.8.2000

Nachträgliche Probleme, die eine Realisierung der vorgesehenen Zeitplanung verzögerten:

- Infolge des EU-Beitritts Österreichs brach neben einer wesentlichen Reduzierung der Zollabwicklungen das verfügbare Transportvolumen zusammen. Ab nun wurde ein wesentliches Transportvolumen von den Firmen (bisherigen Auftraggebern) selbst transportiert, da nun eine Grenzabwicklung nicht mehr notwendig war. Infolge dessen versuchten die größeren Speditionen/Transporteure mit fix zugesagten Linienverkehr ihre Linien-PKW's auszulasten. Da die nun vom Kunden geforderten Frachtpreise kaufmännisch nicht tragbar waren, verlor die Spedition wichtige Kunden.
- Der seit 1994 betriebene Aufbau einer GmbH in der Slowakei für Lohnveredelungsarbeiten erlitt Mitte 1995 einen Rückschlag, da eine weitere Zusammenarbeit mit den bisherigen slowakischen Partner finanziell nicht weiter tragbar war. Um die bereits laufenden Aufträge weiter abwickeln zu können, musste ein wesentlicher Teil der Kapazitäten der Fa.

P. GmbH in den raschen Aufbau einer Niederlassung in der Slowakei verwendet werden. Zusätzlich mussten nun einige Aufträge in Österreich ausgeführt werden, um diese überhaupt noch ausführen zu können.

Dieser Vorfall, in Verbindung mit dem Rückgang bei den Transporten, veranlasste nun Herrn J. J. als Geschäftsführer im Jahr 1995, den vereinbarten Zeitplan um 2 Jahre zu verschieben.

- *August 1997 Der Konkurs der Fa. P. GmbH wurde eröffnet.*

Wien, am 2.8.2000"

Im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz wurde der Bw mit Schreiben vom 2. März 2004 aufgefordert die nachstehenden Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

" Laut Berufungsvorbringen sollen Sie zu 10% an der Fa. P. GmbH beteiligt gewesen sein. Für den Ankauf einer Liegenschaft in Wien 1100 durch die Fa. P. GmbH im Jahr 1993 sollen Sie eine Bürgschaft eingegangen sein, welche in Folge des Konkurses der Fa. P. GmbH im Jahr 1997 schlagend geworden sein soll.

1.) In diesem Zusammenhang wird um Vorlage aller diesen Vorgang dokumentierenden Unterlagen (Kreditvertrag, Bürgschaftsvertrag etc.) gebeten.

2.) Weiters wird um Nachweis gebeten, dass Sie tatsächlich zur Haftung herangezogen worden sind (Schreiben der Bank etc.). Zudem ist der Zahlungsfluss durch geeignete Unterlagen nachzuweisen.

3.) Für den Ankauf welcher Liegenschaft (genaue Lageadresse, Angabe der Grundstücksnummer etc.) wurde die Bürgschaft eingegangen.

4.) Um Bekanntgabe der Gründe, warum die Bürgschaft zweimal (1997 in Höhe von S 1.074.918,45 und 1998 in Höhe von S 200.000,00) schlagend geworden ist, wird gebeten."

Mit Schreiben vom 1. April 2004 nahm der steuerliche Vertreter des Bw im Wesentlichen dazu wie folgt Stellung und legte nachstehende Verträge in Kopie vor (s. UFS –Akt/S 25ff)

- Ursprünglicher Kreditvertrag vom 16.11.1993 über 4,8 Mill sowie Bürgschaftsvertrag gemäß § 1357 ABGB zu diesem Kreditvertrag;
- Kreditvertrag vom 11.1.1995 über 1 Million Schilling sowie dazugehörigen Bürgschaftsvertrag und
- Kreditvertrag vom 9.8.1995 ebenfalls über 1 Mill. Schilling sowie dazugehörigen Bürgschaftsvertrag.

Weiters vorgelegt wurde ein Brief der Rechtsabteilung der V-Banken vom 10. Dezember 1997 betreffend Bürgschaft für Obligo Fa. P. GmbH. Bis zu diesem Zeitpunkt seien bereits das verpfändete Sparbuch als auch die privaten Wertpapierdepots des Bw von den V-Banken zur Abdeckung der Kredite der Fa. P. GmbH verwertet worden. Darüber hinaus habe der Bw, um den Konkurs der Fa. P. GmbH bzw auch die Schlagendwerdung der Bürgschaft abzuwenden diverse Zahlungen bzw Überweisungen übernommen. Diesbezüglich liege diesem Schreiben

eine Auflistung sämtlicher Zahlungsflüsse bei, welche durch die entsprechenden Unterlagen in Kopie dokumentiert werden würden (Brief Spareinlageverpfändung, Kopie Sparbuch Wertpapierverkaufsrechnungen, Überweisungsbelege). Betreffend die Zahlung an Dr. S., welche eine Zoll-Forderung der Fa. T. betrifft, würden noch die entsprechenden Unterlagen vom Rechtsanwalt erwartet werden. Auch hier werde der Bw bis dato als Zahler herangezogen werden. Die entsprechende Aufstellung werde nachgereicht.

Die Bürgschaft sei zweimal (im Jahr 1997 in Höhe von S 1.074.918,45 und 1998 in Höhe von S 200.000,00) schlagend geworden, da die Zahlungen betreffend Abdeckung der Kredite in mehreren Teilbeträgen, wie aus der Aufstellung zu Pkt. 2 ersichtlich sei, erfolgt seien.

Den vorgelegten Kreditverträgen sind nachstehende Inhalte zu entnehmen:

1.) Kreditvertrag vom 9. August 1995:

"Fa. P. GmbH

Betrifft: Kreditvertrag Konto Nr. 4

Erhöhung bei gleichzeitiger Prolongation

Sehr geehrter Kunde!

Der guten Ordnung halber halten wir die mit Ihnen vor Kreditablauf mündlich getroffene Vereinbarung nunmehr auch schriftlich fest:

Im Rahmen der bestehenden Geschäftsverbindung haben wir Ihnen mit Kreditvertrag vom 28.09.1994/30.09.1994 und Zusatzvereinbarung zuletzt vom 11.1.1995 einen revolving ausnutzbaren Kredit mit einer Laufzeit bis zum 30.09.1995 gewährt.

Wir erklären uns bereit, den oben angeführten revolving ausnutzbaren Kredit in Höhe von S 300.000,00 um

S 700.000,00 auf

S 1.000.000,00

bei gleichzeitiger Prolongation bis 30.09.1996 zu erhöhen.

Alle bestehenden Sicherheiten sowie die Bestimmungen des o.g. Kreditvertrages samt allen Zusätzen und Abänderungen bleiben vollinhaltlich aufrecht und dienen auch für den Erhöhungsbetrag.

Gleichzeitig werden zusätzlich folgende Sicherheiten vereinbart:

Hr. J.J. und der Bw übernehmen die Wechselbürgschaft und die Bürge- und Zahlerhaftung gemäß § 1357 ABGB auch für den erhöhten Kreditbetrag laut gesonderter Vereinbarung. Wir ersuchen Sie und die Wechselbürgen, uns die beiliegende Wechseldatierungserklärung nach Unterfertigung zu retournieren.

Hr. J.J. verpflichtet sich unwiderruflich, für einen Teilbetrag in Höhe von S 500.000,00 für die gesamte Laufzeit eine Kreditrestschuldversicherung zu unseren Gunsten abzuschließen....."

2.) Kreditvertrag vom 11.1.1995:

"An Fa.

P. GmbH

Betrifft: Konto Nr. 4

Kreditart: revolving ausnutzbarer Kredit

1. Unter Bezugnahme auf Ihren Antrag räumen wir Ihnen auf dem genannten Konto unter nachstehenden Bedingungen obigen Kredit bis zum Betrage von S 1.000.000,00 ein

Betriebsmittelbedarf

2. Laufzeit bzw Abstattung:

Dieser revolving ausnutzbare Kredit steht Ihnen vorerst bis zum 30.09.1996 zur Verfügung.....

.....Sicherstellung:

Hr. J. J., Bw, übernehmen die Wechselbürgschaft durch Mitunterfertigung des bei uns zu hinterlegenden Blankoakzeptes und die Bürge- und Zahlerhaftung gemäß § 1375 ABGB laut gesonderter Vereinbarung....."

3. Kreditvertrag vom 16.11.1993

"An die Fa. P. GmbH

Betrifft: Konto Nr. 4

Kreditart: Einmalbarkredit

Unter Bezugnahme auf Ihren Antrag räumen wir Ihnen auf dem genannten Konto unter nachstehenden Bedingungen obigen Kredit bis zum Betrage von

S 4.800.000,00 ein

Verwendungszweck:

1. Ankauf eines Superädifikates in 1100 Wien;

2. Laufzeit und Abstattung:

Die Rückführung des Kredites erfolgt ab 1.01.1994 in monatlichen Pauschalraten von S 58.613,00 bei Terminverlust sowie einer zum 1.12.2003 fälligen Restrate in Höhe des zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Kreditrestes.....

.....Sicherstellung

Hr. J. J., Bw, übernehmen die Wechselbürgschaft durch Mitunterfertigung des bei uns zu hinterlegenden Blankoakzeptes und die Bürge- und Zahlerhaftung gemäß § 1357 ABGB laut gesonderter Vereinbarung.

Sie übergeben uns eine Pfandurkunde im Höchstbetrag von S 6.240.000,00, welche beim BG F.-Grundbuch – gemäß § 435 ABGB hinterlegt wird und zwar ob den von der Fa. P. GmbH auf Gstk. Nr. 1 Bahngrund KG F. zu erwerbenden Bauwerken (4 Lagerhallen 1 Büroetage im Erdgeschoss 1 Büroetage im Obergeschoss und 1 Rampe), im 1. Rang.

....."

Weiters vorgelegt wurde ein Schreiben der Rechtsabteilung der V. Banken vom 10. Dezember 1997 an den Bw

"Betreff: Ihre Bürschaft für Obligo P. GmbH dzt. aushaftend S 5.877.315,00 s.A.

...Unter Bezugnahme auf Ihre Vorsprache in unserer Hauptanstalt am 1.12.1997 und nach Rücksprache mit der Geschäftsabteilung sind wir bereit Sie aus der Bürgenhaftung für den Kreditkomplex der P. GmbH unter folgenden Bedingungen zu entlassen:

Vereinbart wird eine Abschlagszahlung in Höhe von S 1.000.000,00, welche Sie 1.) vorerst im Teilbetrag von S 400.000,00 bis längstens 20.1.1998 auf das Konto Nr. 4 überweisen.

2.) Der Restbetrag in Höhe von S 600.000,00 soll Ihrerseits in 60 Montaraten zu je S 10.000,00 beginnend mit 1.1.2000 abgestattet werden...."

Ebenso vorgelegt wurde eine Aufstellung der Zahlungen für das Jahr 1997:

Auflösung Sparbuch	(als Besicherung hinterlegt)		
Jan+ Feb 1997	27.525,00		
	122.715,00		
	64.651,00	Summe	214.891,00
Auflösung Wertpapierdepot			
Feb. 97	161.284,00		
	224.613,00		
	105.568,00	Summe	491.465,00
Div Zahlungen	und Überweisungen		
Dr. S.	45.000,00		
Treuhand-Union	74.010,00		
RA Dr. G.	41.190,67		
BG B.	8.361,78	Summe	168.562,45
Zahlung an V-Banken lt. Vereinbarung Wechselklage			
Dez. 97	200.000,00	Summe	200.000,00
			1.074.918,45
Zahlungen 1998			
Zahlungen an V-Banken lt. Vereinbarung Wechselklage			
Jän. 98	105.000,00		
	95.000,00	Summe	200.000,00

			200.000,00
--	--	--	------------

Weiters vorgelegt wurde eine Spareinlage- Verpfändung des Bw vom 14.8.1995 (in Kopie), sowie ein Schreiben der Rechtsabteilung der V-Banken vom 9. März 2004 aus dem die vom Bw geleisteten Zahlungen aus der Bürgschaft hervorgehen. Zudem wurden Belege (Kopie) über private Wertpapierverkäufe des Bw (vom 26.02.1997) vorgelegt. Ebenso wurde nochmals das Schätzgutachten vom 27. Oktober 1993 in Kopie vorgelegt (s. UFS-Akt/S 47ff).

Festzuhalten ist, dass die Fa. P. GmbH mit Gesellschaftsvertrag vom 13. Oktober 1993 gegründet worden ist. Gesellschafter sind bzw waren:

	Stammeinlage	Hierauf geleistet
J. J.	S 100.000,00	S 50.000,00
F.B.	S 250.000,00	S 125.000,00
Bw	S 50.000,00	S 25.000,00
E.P.	S 100.000,00	S 50.000,00

Festzuhalten ist, dass der Bw im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 1998 ebenfalls Bürgschaftszahlungen in Höhe von S 200.000,00 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb geltend gemacht hat, welche mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 vom 13. Oktober 2000 nicht anerkannt worden sind. Begründend wurde – hinsichtlich der Abweichungen - auf das Vorhalteverfahren für das Jahr 1998 sowie auf die Bescheidbegründung der Wiederaufnahme für das Jahr 1997 verwiesen. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 22. April 2004 wurden die oa Unterlagen zur Wahrung des Parteiengehörs dem Finanzamt als Amtspartei zur Kenntnisnahme übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997:

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Entscheidend ist der Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des vorangegangenen Bescheides. Es darf somit nur eine Tatsache, die der Behörde im Erstverfahren noch nicht bekannt gewesen ist, zum Gegenstand einer amtswegigen Wiederaufnahme gemacht werden. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass als dem Finanzamt bekannt geworden zu gelten hat, was sich aus den Steuerakten ergibt.

Als Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände gemeint (vgl. VwGH vom 9.12. 1964, 983/63); also Sachverhaltselemente die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. "Tatsachen" im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b sind also dem realen Seinsbereich angehörende Gegebenheiten, die als solche (als Sachverhalt) für eine Verwaltungssache abschließenden Bescheid eine Entscheidungsgrundlage bilden.

Das nachträgliche Erkennen, dass im abgeschlossenen Verfahren Verfahrensmängel unterlaufen sind, die zu einer unzutreffenden tatsächlichen oder rechtlichen Würdigung des in seiner realen Gegebenheit vorhanden gewesenen Sachverhaltes geführt haben, ist für sich nicht ein Grund, der zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens zu führen vermag.

Ebenso lassen sich die Folgen einer früheren unzutreffenden Tatsachenwürdigung oder Tatsachenbewertung (VwGH 9.4. 1986, 84/13/0102) eines der Behörde bekannten (bekanntgegebenen, festgestellten, offen gelegten) Sachverhaltes oder einer fehlenden rechtlichen Beurteilung (verfehlte rechtliche Schlussfolgerungen; VwGH 19.5.1988, 87/16/003) - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – bei unveränderter Tatsachenlage nicht im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 2.12.1985, 84/15/0217).

Maßgebend für eine Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen ist jedoch, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Das Finanzamt stützt die Wiederaufnahme des Verfahrens von amtswegen betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 darauf, dass die im Jahr 1997 erklärten Bürgschaftszahlungen in Höhe von S 1.074.918,45 keine Betriebsausgaben darstellen würden, da sie weder mit Einnahmen noch mit der betrieblichen Tätigkeit des Bw als EDV Berater stehen würden. Die vom Bw vorgelegten Details hinsichtlich der mündlichen Vereinbarung im April bzw Mai 1993 würden keinen geeigneten Nachweis hinsichtlich der betrieblichen Veranlassung zur Über-

nahme einer solchen Bürgschaft darstellen. Es würde sich dabei hiebei vielmehr lediglich um die vage Aufstellung eines Zeitplanes anlässlich des Aufbaues der Fa. P. GmbH und der geplanten Ausstattung derselben mit EDV-Anlagen und Software jedoch ohne konkrete Angaben bzw. Vereinbarungen handeln. Auch das Fehlen einer entsprechenden schriftlichen Vereinbarung – insbesondere mit Personen, mit denen man weder verwandt noch verschwägert ist – entspricht in Anbetracht der Folgen einer Bürgschaftsübernahme nicht den üblichen Geschäftsbedingungen. Die Übernahme der Bürgschaft für die Fa. P. GmbH sei daher offenbar aufgrund der Beteiligung des Bw als Gesellschafter an dieser Firma erfolgt und sei daher nicht als Betriebsausgabe iSd § 4 Abs. 4 Satz 1 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Demgegenüber stützt der steuerliche Vertreter des Bw seine Auffassung, es seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, lediglich auf die Behauptung, dass bereits in der Einkommensteuererklärung 1997, beim Finanzamt am 31. Mai 1999 eingereicht, der Sachverhalt offen gelegt worden sei. Es fehle somit am Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsachen.

Der steuerliche Vertreter des Bw verkennt damit, dass die Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen ist, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. VwGH vom 5. Oktober 1987, 85/15/0372).

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates kann davon aber im vorliegenden Fall nicht die Rede sein. Dies deswegen weil die Erklärung des Bw nicht alle jene Angaben enthielt, welchen der entscheidungswesentliche Sachverhalt in seiner Gesamtheit hätte entnommen werden können. Dies wäre dann der Fall gewesen, wenn schon aus der Erklärung des Bw und dem Zusatz *"Die Aufträge von P. konnten nur durch die Übernahme der Bürgschaft erlangt bzw. gehalten werden (siehe dazu auch VwGH vom 21.3.1996, 95/15/0092)"* sich ergeben hätte, dass es sich bei den Bürgschaftszahlungen um keine Betriebsausgaben handelt, da sie weder mit Einnahmen noch mit der betrieblichen Tätigkeit des Bw als EDV-Berater in Zusammenhang stehen.

Dies ist aber, wie das Finanzamt zutreffend hervorhebt, nicht der Fall. Denn in der Erklärung und somit im Erstverfahren wurden nicht alle für eine richtige rechtliche Subsumption maßgeblichen Umstände des Sachverhaltes bekanntgegeben. So wurde der Umstand, dass es sich

bei den Ausgaben um keine betrieblich bedingten handelt, erst durch das Vorhalteverfahren im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1998 – somit erst nachträglich - vollständig bekannt.

Auch der vom steuerlichen Vertreter des Bw aufgezeigte Umstand, dass die Abgabenbehörde bei Vorliegen von Zweifeln die Verpflichtung zur Ermittlung des Sachverhaltes getroffen hätte, vermag der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, weil die Wiederaufnahme von amtswegen auch nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass die Abgabenbehörde an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen durch das Unterlassen entsprechender Ermittlungen ein Verschulden trifft (vgl. zB. VwGH 20. September 1989, 88/13/0072).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (z.B. VwGH 21.3.1996, 94/14/0085; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188). Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 genannten Kriterien Bedeutung zu. Da im vorliegenden Fall die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß geringfügig sind, ist daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; 28.5.1997, 94/13/0032).

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. Einkommensteuer für das Jahr 1997:

Strittig ist, ob die Übernahme einer Bürgschaft durch den Bw im Jahr 1993 für den Ankauf einer Liegenschaft für die Fa. P. GmbH, an welcher er nicht wesentlich (10%) beteiligt war, bei diesem als betrieblich veranlasst beurteilt werden kann und somit Betriebsausgaben begründen.

Es ist von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Der Bw ist für den Ankauf einer Liegenschaft durch die Fa. P. GmbH, an der er nicht wesentlich beteiligt war, gemeinsam mit dem Geschäftsführer der Fa. P. GmbH im Jahr 1993 eine Wechselbürgschaft eingegangen (s. Kreditvertrag vom 16. November 1993 sowie die Bürge – und Zahlerhaftung gemäß § 1357 ABGB laut gesonderter Vereinbarung vom 6. Dezember 1993). In Folge des Konkurses über die Fa. P. GmbH ist der Bw im Zuge der Konkursabwicklung zur Haftung herangezogen worden.

Der Bw hat diese Zahlungen als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus gewerblicher Arbeit (Einnahmen aus dieser Tätigkeit wurden keine erzielt) geltend gemacht.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen:

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb – hier: einer als Einzelunternehmer ausgeübten EDV- Beratung - veranlasst sind.

Aufwendungen aus einer Bürgschaftsübernahme sind abzugsfähig, wenn die Bürgschaftsübernahme betrieblich veranlasst war (vgl. VwGH 23.10.1990, 90/14/0080); keine betriebliche Veranlassung einer Bürgschaftsübernahme aus privaten Gründen.

Was nun aber genau unter "betrieblich veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben" gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 zu verstehen ist, ist in Lehre und Rechtsprechung umstritten. Die herrschende Rechtsmeinung geht davon aus, dass zur Klärung der Frage, ob eine betriebliche Veranlassung gegeben ist oder nicht, innerhalb eines "beweglichen Systems" je nach Lage des Einzelfalles unter Berücksichtigung objektiver, aber auch subjektiver Umstände auf den erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang von Aufwendungen mit einem Betrieb zu schließen ist (vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 36.1., und die dort angeführten Literaturmeinungen). Bei der Prüfung der Frage, ob ein Aufwand betrieblich veranlasst ist, ist aber auch darauf Bedacht zu nehmen, ob die allgemeine Verkehrsauffassung einen Aufwand als betriebsbedingt oder betriebseigentümlich ansieht (vgl. Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 4 Abs. 4 allgemein Tz 1).

Hinsichtlich der "Veranlassung" von Betriebsausgaben führen Hofstätter-Reichel im Kommentar zur Einkommensteuer 1988 unter Tz 1 zu § 4 Abs. 4 allgemein aus, dass entsprechend der Gesetzesdefinition dem Begriff des "Veranlassens" nicht bloß die Bedeutung eines bewussten, also gewollten und beabsichtigten Tätigwerdens zu unterstellen ist, sondern auch ungewollte oder sogar unerkannte Ergebnisse zu Vermögensminderungen führen und in weiterer Folge den Gewinn beeinflussen können. Bei der Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen oder Ausgaben als Betriebsausgaben zu werten sind, kommt es vielmehr nur auf den wirtschaftlichen Zusammenhang der "Ausgabe" mit der betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen an. Demzufolge sind Betriebsausgaben nicht nur Ausgaben, die im Betrieb vermeidbar sind, sondern alle durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen (VwGH vom 27.1.1981, ZI 14/1296/77, ZI 81/14/0009, selbst dann, wenn der damit beabsichtigte wirtschaftliche Erfolg nicht eingetreten ist (VwGH v. 18.6.1965, ZI 248/65). Grundsätzlich steht es der Finanzbehörde nicht zu, die Notwendigkeit und die Angemessenheit einer Betriebsausgabe zu prüfen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat beispielsweise zur Frage der Anerkennung von Bürgschaftszahlungen als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit wiederholt Stellung genommen und immer wieder ausgesprochen, es sei bei der Beurteilung dieser Frage

grundsätzlich entscheidend, ob die Übernahme einer Bürgschaft "in Ausübung des Berufes" erfolge und ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Tätigkeit des Steuerpflichtigen bestehe. Der Gerichtshof verneinte jedoch die Abzugsfähigkeit einer Bürgschaftszahlung im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch einen an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer mit der Begründung, die Übernahme von Verpflichtungen der Gesellschaft seitens des Gesellschafters sei grundsätzlich als Einlage zu werten. Die Einlage diene primär dem Fortbestand der Gesellschaft und erst sekundär der Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge (VwGH vom 24.1.1999, ZI 86/13/0162).

Zu den beruflichen Obliegenheiten eines Geschäftsführers gehört nicht die Verpflichtung, Haftungen bzw. Zahlungsverpflichtungen für die Gesellschaft zu übernehmen.

Somit steht der Erfassung von Vermögensverlusten hinsichtlich schlagend werdenden Bürgschaften als Betriebsausgaben entgegen, dass derartige Kapitalzuführungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und daher auf die Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren sind (vgl. Hofstätter-Reichel, die Einkommensteuer EStG 1988 § 16 EStG allgemein Tz 6 und Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar § 3 Tz 330; VwGH 24.1.1990, 86/13/0162 in ÖStZB 1990, 304 und RME ÖStZ 1998, 271, sowie VwGH 20.6.1990, 90/13/0064, 0005 in ÖStZB 1991, 35 die beiden letzteren iZm Einkünften aus Kapitalvermögen und Werbungskosten gemäß § 16 sowie § 3 Z 2 EStG 1988).

Im vorliegenden Fall begründete der steuerliche Vertreter des Bw die betriebliche Veranlassung der Bürgschaft (und damit als Betriebsausgabe) in der Berufung vom 16. November 2000 damit, dass sich der Bw im Jahr 1993 selbständig gemacht und für sich als EDV-Fachmann eine Marktnische gesucht habe. In der Zusammenarbeit mit der Fa. P. GmbH habe der Bw eine Chance gesehen sich als EDV-Spezialist einen Namen zu machen und sich auf diese Weise in der Speditionsbranche zu etablieren. Die im Oktober eingegangene Beteiligung an der Fa. P. GmbH hätte ihn ein gewisses Kontrollrecht ermöglichen sollen, die Bürgschaft habe zur Absicherung seiner Einkünfte als EDV-Fachmann dienen sollen.

Als Beweismittel dafür legte der Bw ein nicht unterfertigtes schriftliches Angebot an den Bw datiert vom April 1993 (s. E-Akt 1998/ S 17) sowie eine schriftliche Bestätigung der mündlichen Vereinbarung mit dem Geschäftsführer der Fa. P. GmbH vom Mai 1993 (s. E-Akt 1998/S 28f) vor.

Nach Meinung des Finanzsenates lässt der Inhalt der schriftlichen Bestätigung der mündlichen Vereinbarung vom Mai 1993 zwischen dem Bw und dem Geschäftsführer der Fa. P. GmbH (s. E-Akt 1998/S 28), in welcher ein Zeitplan der Realisierung der EDV-Lösungen nach Gründung

und der Fa. P. GmbH festgelegt worden ist bzw das Schreiben betreffend der nachträglichen Probleme, die eine Realisierung der vorgesehenen Zeitplanung verzögerten, nicht den Schluss zu, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Auftragsvergabe an den Bw und der Haftungsübernahme durch den Bw besteht bzw bestanden hat.

Im vorliegenden Fall existieren weder schriftliche Verträge über eine tatsächliche Geschäftsverbindung bzw Honorare noch andere schriftliche Vereinbarungen hinsichtlich des Zusammenhanges zwischen der Auftragserteilung durch die Fa. P. GmbH an den Bw und der Bürgschaftsübernahme des Bw für die Fa. P. GmbH.

Das bloße Vorlegen eines Schätzgutachtens (vom 27. Oktober 1993 über den Zeitwert des Superädifikates) und eines nicht unterfertigten Angebots durch die Fa. P. GmbH an den Bw (s. E-Akt 1998 /S 17) sowie eine nicht datierte nachträglich formulierte schriftliche Vereinbarung, welche der Geschäftsführer der Fa. P. GmbH an das FA B. geschickt hat (s. E-Akt 1997/39) reichen nicht aus, um die betriebliche Veranlassung der Haftungsübernahme zu beweisen.

Nach Meinung des Finanzsenates lässt sich die vom Bw behauptete Abhängigkeit der Aufträge durch die Fa. P. GmbH an ihn von der Übernahme der Bürgschaft durch ihn auf Grund der Ermittlungsergebnisse, mit Ausnahme der Behauptung des Bw, nicht entnehmen. Es kann nicht als erwiesen angenommen werden, dass der Bw nur durch die Bürgschaftsübernahme den "Auftraggeber" Fa. P. GmbH gewinnen bzw halten konnte. Dies umso mehr als auch das Verhältnis der Betriebseinnahmen (nämlich seit 1995 bis dato null) zur Bürgschaft rund S 1.200.000,00 zwingend zu keinem gegenteiligen Schluss führt.

Dass der Bw zur Haftung herangezogen worden ist, ist auf Grund der vorgelegten Bürgschaftsverträge und den Schreiben der Rechtsabteilung der V-Banken unbestritten, doch damit ist nach Meinung des Finanzsenates noch nicht die betriebliche Veranlassung der Bürgschaftszahlungen bewiesen. Es kann daher eine betriebliche Veranlassung der Bürgschaftsübernahme des Bw in Zusammenhang mit den vorangeführten Ausführungen und seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb – als EDV-Berater – nicht festgestellt werden.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw in der Berufung weiters vorbringt, dass es für den Geschäftsführer der Fa. P. GmbH Hr. J. J. typisch sei, Vereinbarungen mündlich zu treffen und für diese Art von Verträgen eine Schriftform nicht erforderlich sei, dann mag dies zwar zutreffen, doch nach Meinung des Finanzsenates ist diese Vorgangsweise als im wirtschaftlichen Leben unüblich anzusehen, wenn zwischen Fremden eine Haftungsübernahme in Millionenhöhe nur mündlich vereinbart wird. Denn kein Fremder Dritter würde sich auf eine nur auf mündlicher Basis vereinbarte Auftragszusage unter der gleichzeitigen Bedingung, dass er

für den Ankauf einer Speditionshalle durch die Fa. P. GmbH (Auftraggeber) eine Haftung in Millionenhöhe übernimmt, einlassen.

Auch das Vorbringen des Bw, dass er mit der tatsächlichen Inanspruchnahme auf Grund des großen Substanzwertes der erworbenen Betriebshalle nicht gerechnet habe, kann nach Meinung des Finanzsenates nicht gefolgt werden, denn mit der Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft muss der Bürge grundsätzlich immer rechnen.

Im Übrigen kann auch das vom steuerlichen Vertreter des Bw zitierte Erkenntnis des VwGH vom 21. 03. 1996, ZI 95/15/0092 der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Dies deswegen, weil der dort angeführte Sachverhalt im vorliegenden Fall nicht gegeben ist. Der in dem zitierten Erkenntnis angeführte Rechtsanwalt Dr. M., übernahm 20% der Stammanteile an der Fa. K. GmbH und wurde dadurch als Syndikus dieses Unternehmens beauftragt. Für diese Tätigkeit wurde ihm ein monatliches Syndikus-Entgelt im Betrag von S 30.000,00 zuzüglich der jeweils gültigen Umsatzsteuer gegen Rechnungsausstellung bezahlt. Im Gegenzug verpflichtete er sich, die persönliche Bürgschaft als Ausfallsbürge für die Verbindlichkeiten gegenüber einer bestimmten Bank bis zu einem maximalen Betrag von S 3.000.000,00 zu übernehmen. Weiters wurde festgehalten, dass bei nicht fristgerecht bezahlten Honorare seitens der K-GmbH an den Rechtsanwalt, dieser unverzüglich aus sämtlichen Haftungen vollständig befreit ist. Es liegt ein detaillierter Vertrag vor, der den Einnahmen der Bürgschaftsübernahme gegenübersteht.

Im vorliegenden Fall existieren jedoch weder schriftliche Verträge über eine tatsächliche Geschäftsverbindung bzw Honorare noch andere schriftliche Vereinbarungen hinsichtlich der Bedingungen für die Übernahme einer Haftung in Millionenhöhe.

Bei Verträgen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern ist zu prüfen, ob eine Zuwendung an die Gesellschaft nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als verdeckte Einlage anzusehen.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH vom 14.12. 2000, 95/15/0127).

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass nach Meinung des Finanzsenates die vom Bw vorgelegten Unterlagen - aus den oa Gründen - nicht nachweisen konnten, dass die Bürgschaftsübernahme durch den Bw ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen der Fa. P. GmbH und ihrem Gesellschafter (Bw) hat, sondern dass die Vorteilsgewäh-

rung (Bürgschaftsübernahme) durch den Bw an die Fa. P. GmbH nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.

Nach Meinung des Finanzsenates sind daher die dem Bw aus der Haftungsübernahme erwachsenen Kosten durch das Gesellschafterverhältnis veranlasst und als Gesellschaftereinlage zu werten. Solche "Einlagen" stellen ebenso wenig Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dar, wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt. Sie können nicht in Betriebsausgaben des Gesellschafters umgedeutet werden, die diesem in seiner Eigenschaft als Gesellschafter erwachsen.

Bei den im Rahmen der als Einzelunternehmer ausgeübten EDV-Beratungstätigkeit geltend gemachten Haftungsinanspruchnahmen handelt es sich in Wahrheit um im Bereich der angeführten Gesellschaft angefallene und den Gesellschafter (den Bw) treffende Verluste am Stammvermögen bzw Aufwendungen zur Vermeidung von Kapitalverlusten. Diese sind einkommensteuerrechtlich nicht abzugsfähig.

Die strittige Aufwandsposition ist daher nicht der einkommensteuerrechtlichen relevanten Betätigung "EDV-Beratung", sondern als Vermögensverlust der körperschaftsteuerrechtlichen Fa. P. GmbH – Beteiligung des Bw zuzuordnen.

Darüber hinaus steht die strittige Aufwendung des Bw mit endbesteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 97 EStG 1988 in Zusammenhang (allfällige Gewinnanteile aus GmbH-Anteilen), womit in Hinblick auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 auch insoweit keine Abzugsmöglichkeit besteht.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 26. April 2004