

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Ing. Bf., Wien, vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand u. Steuerberatungs GmbH, Praterstraße 62-64, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 15.06.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 21.05.2012, betreffend Einkommensteuer 2010

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2010 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) Ing. Bf. war seit 1979 Gesellschafter der E. Gesellschaft m.b.H und seit deren Umwandlung in eine Aktiengesellschaft Aktionär der aus dieser hervorgegangenen E. AG.

Der Bf. war weiters von 27.03.1985 bis 28.09.2005 Geschäftsführer der Gesellschaft m.b.H., welche mit Generalversammlungsbeschluss vom 28.09.2005 gemäß §§ 245ff AktG in eine Aktiengesellschaft, die Firma E. AG, umgewandelt wurde.

Der Bf. stand über die gesamte Dauer seines Geschäftsführer- und späteren Vorstandsfunktion in einem Angestelltenverhältnis.

Für das Jahr 2010 erklärte der Bf. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit Höhe von € 10.080,74.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2010 führte der Bf. Einnahmen aus Erlösen in Höhe von € 550.000,000, Beteiligungsveräußerung lt. Aktienkaufvertrag vom 8.1.2010 in Höhe von € 1.201.523,30 und sonstige Erträge in Höhe von € 180,00 somit insgesamt € 1.751.703,30 an.

Diesen Einnahmen stellte er Betriebsausgaben in Höhe von € 113.957,73 (betreffend sein eigenes Beratungsunternehmen) und den "Buchwert abgegangener Beteiligungen laut Zessionsgebührenbescheid vom 07.10.1993" in Höhe von € 1.626.158,52 gegenüber; dies ergab € 11.587,05.

Abzüglich des Gewinnfreibetrages in Höhe von € 1.506,32 betrug der Gesamtbetrag der Einkünfte somit € 10.080,74.

Die Veranlagung erfolgte erklärungskgemäß.

Auf Grund einer Betriebsprüfung betreffend das Jahr 2010 anerkannte das Finanzamt den Veräußerungsverlust (€ 1.201.523,30 abzüglich € 1.626.158,52 somit € 424.635,22) nicht als betrieblich veranlasst an, da nach Rechtsansicht des Finanzamtes ein notwendiges Betriebsvermögen nicht vorgelegen habe. Es habe sich bei der Beteiligung des Bf. um eine "normale" Beteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers an einer GesmbH oder eines Vorstandes an einer AG gehandelt. Eine betriebliche Notwendigkeit für die selbständige Tätigkeit war nicht zu erkennen.

Das Finanzamt hob den Einkommensteuerbescheid vom 16.11.2011 gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid 2010. Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit wurden mit € 484.810,28 festgestellt.

In der Begründung wurde auf die Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen Einkommensteuer 2010 wandte der Bf. ein, dass seine (wiederholte) Bestellung als Vorstand im Jahr 2007 die Folge seiner Beteiligung an der Gesellschaft gewesen sei. Ohne Beteiligung hätte der Bf. die Vorstandsbezüge gar nicht erzielt. Die Beteiligung sei deshalb Betriebsvermögen des "Geschäftsführertätigkeits-Betriebes" gewesen.

Laut Ausführungen der steuerlichen Vertretung entsprach die Beteiligung des Bf. an der AG rund 34,8% und wurde durch mehrere Kapitalmaßnahmen - im Wesentlichen auf Grund des Einstieges eines institutionellen Investors mit Ende 2007 (DZ EQ GmbH) - bis Oktober 2009 auf rund 25,6 und seit Ende Oktober 2009 auf rund 20,7% reduziert. Der Bf. verzichtete auf die Ausübung eines aliquoten Bezugsrechtes zur Zeichnung der am 12.10.2009 beschlossenen Kapitalerhöhung. Der Bf. trat das aliquote Bezugsrecht den Käufern ab.

In der Aufsichtsratssitzung vom 19.09.2007 wurde der Vorstandsvertrag in Folge des beabsichtigten Einstieges eines neuen Anteilsinhabers nur bis 31.12.2007 vereinbart. Aus dem Protokoll über die Aufsichtsratssitzung war insbesondere auch zu entnehmen, dass sich die E. AG in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden habe.

Laut Bf. habe sich die E. AG in einer "Sanierungsphase" befunden.

Der Vorstandsvertrag des Bf., der durch Zeitablauf am 31.12.2007 geendet hätte, wurde nach dem vorgelegten Protokoll in der Aufsichtsratssitzung vom 13.12.2007 interimistisch bis 31.03.2008 verlängert.

Laut Protokoll der Aufsichtsratssitzung der E. AG vom 27.03.2008 wurde das Vorstandsmandat und der Vorstandsvertrag von Herrn Beschwerdeführer um weitere 4 Wochen verlängert.

Mit Vorstandsvertrag vom 16.04.2008 wurde der Beschwerdeführer beginnend mit 25.04.2008 für eine Funktionsperiode von fünf Jahren neuerlich zum Vorstandsmitglied der E. AG bestellt. Als Vergütung stand dem Bf. ua. ein fixes Jahresbruttogehalt in Höhe von € 230.000,- in 12 gleichen Monatsbeträgen zu.

Laut weiteren Ausführungen der steuerlichen Vertretung stimmte der Bf. zum Wohle der E. Ende 2008 zu, sein Vorstandsmandat zurückzulegen. Die Zurücklegung des Vorstandsmandates sei vorbehaltlich einer Beendigungsvereinbarung vom 19.12.2008, die eine Zurücklegung des Vorstandsmandats per 31.03.2009 vorgesehen habe, vereinbart worden.

Das Vorstandsanstellungsverhältnis des Bf. mit der E. AG sei einvernehmlich am 16.04.2009 beendet worden.

Ende März 2009 habe der Bf. die Firma G. Consult als eingetragene Einzelunternehmung gegründet, nachdem ihm von einem institutionellen Mitaktionär der E. AG die strategische Führung überraschend entzogen worden sei.

Infolge Nichtbezahlung jeglicher zugesagter Leistungen habe der Bf. die E. AG auf Abgeltung von insgesamt Euro 1.437.982,80 geklagt.

Am 12. März 2010 habe der Bf. auf Grund eines Vergleiches eine Entschädigungen in Höhe von € 550.000,- erhalten.

Laut Aktienkaufvertrag vom 08.01.2010 verkaufte der Bf. seine Beteiligung von gerundet 20,74% des gesamten Grundkapitals um € 1.201.523,30 und der Bf. errechnete unter Zugrundelegung des "Buchwertes abgegangener Beteiligungen laut Zessionsgebührenbescheid vom 07.10.1993" einen Veräußerungsverlust von € 424.635,22.

Als Begründung dafür, dass dieser Veräußerungsverlust bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit abzuziehen sei, führte der Bf. im Wesentlichen aus, dass es sich bei der von ihm gehaltenen Beteiligung um notwendiges Betriebsvermögen des Geschäftsführerbetriebes gehandelt habe.

Im konkreten Fall sei die Beteiligung der ausschlaggebende Grund für die Erzielung der Einkünfte als Vorstandsvorsitzender und für die Erzielung aus der Vergleichsvereinbarung gewesen.

Die oa. untrennbare Verbindung zwischen Einkünften und Beteiligung bedeute, dass die Beteiligung an der E. AG unmittelbar dem Geschäftsführertätigkeits-Betrieb von Ing. Bf. diene und unzweifelhaft dazu geeignet gewesen sei, den Betriebszweck des Bf. zu fördern.

Die Beteiligung an der E. AG sei deshalb als Betriebsvermögen des Geschäftsführertätigkeits-Betriebes von Herrn Ing. Bf. anzusehen, da andernfalls

spätestens seit Auftreten der Meinungsverschiedenheiten zwischen DZ Equity und Herrn Ing. Bf. keine Einkünfte aus der Vorstandstätigkeit bzw. der Vergleichsvereinbarung erzielbar gewesen wären. Das Halten der Beteiligung sei daher eine unabdingbare Notwendigkeit gewesen, um die Funktion des Vorstandsvorsitzenden ausüben zu können. Andernfalls hätte Herr Ing. Bf. die Beteiligung an der E. AG - vermutlich bei gleichzeitigem Verlust seines Vorstandsmandates - zeitlich früher zu deutlich besseren Konditionen veräußern können (z.B. beim Einstieg der DZ Equity).

Dies entspreche wirtschaftlich vergleichbar der Argumentation des VwGH in der in den Einkommensteuerrichtlinien zitierten Entscheidung VwGH 94/14/0071, dass die Beteiligung deswegen erworben (hier gehalten) wurde, um Geschäftsführer der Gesellschaft zu werden (hier wiederbestellt zu werden).

Zu den sonstigen betrieblichen Aufwendungen wurde ausgeführt, dass Betriebsausgaben in Höhe von € 49.987,47, die durch die Betriebsprüfung keine Beanstandung erfahren haben, irrtümlich nicht anerkannt worden seien.

Die Anpassung des Gewinnfreibetrages wäre auch erforderlich gewesen.

Der Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis BFG vom 20.03.2015, RV/7103154/2012, stattgegeben. Begründend führte das Bundesfinanzgericht aus, dass bei gegebener Sachlage es nach Ansicht des BFG unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH Zl. 94/14/0071 das Innehaben der Beteiligung als Basis für die jeweils kurzfristige (jahresweise) weiterbestehende Vorstandstätigkeit nicht von der Hand zu weisen sei und dies in freier Beweiswürdigung als vergleichbare Sachlage zuzugestehen sei.

Der Veräußerungsverlust sei anzuerkennen.

Die nicht berücksichtigten Betriebsausgaben in Höhe von € 49.987,47 wurden anerkannt.

Das Finanzamt erhob gegen das Erkenntnis eine außerordentliche Revision und führte ua. begründend aus, dass die mitbeteiligte Partei nicht vorgebracht habe, die Beteiligung an der vormaligen GmbH erworben zu haben, um zum Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt werden zu können. Das Finanzamt führte dazu das Erkenntnis des VwGH Zl. 94/14/0071 an, dass die Beteiligung der mitbeteiligten Partei nicht als notwendiges Betriebsvermögen zu qualifizieren sei und der "Veräußerungsverlust" nicht bei den Einkünften der mitbeteiligten Partei aus selbständiger Arbeit als Betriebsausgabe berücksichtigt werden dürfe.

Selbst für den Fall, dass der Verwaltungsgerichtshof davon ausgehen sollte, dass im vorliegenden Fall die revisionsgegenständliche Beteiligung notwendiges Betriebsvermögen der mitbeteiligten Partei dargestellt hätte, wäre der "Veräußerungsverlust" durch das Bundesfinanzgericht in der unzutreffenden Höhe ermittelt und steuerlich berücksichtigt worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 26.07.2017, 2016/13/0020, die Entscheidung des BFG im Umfang der Anfechtung (Einkommensteuer 2010) wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

Der VwGH hat in diesem Erkenntnis wie folgt erwogen:

"Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Oktober 1994, VwGH 94/14/0071, VwSlg 6931/F, auf das in späteren Erkenntnissen verwiesen wurde (vgl. die Erkenntnisse vom 20. Februar 1998, 96/15/0192, und vom 1. Juni 2006, 2006/15/0029) und auf das sich im vorliegenden Fall beide Streitparteien berufen, betraf einen - wie aus dem damaligen Akt hervorgeht, nach Einbringung seines Einzelunternehmens - mit nahezu 100% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, der eine Teilwertabschreibung seiner Beteiligung geltend machte. In der Beschwerde verwies er auf die Argumente, die Zorn in RdW 1991, 90, für die Zuordnung zum Betriebsvermögen vorgebracht hatte, wobei er nun auch ausdrücklich behauptete, ohne Vorliegen der Beteiligung wäre er gar nicht zum Geschäftsführer bestellt worden.

Der Verwaltungsgerichtshof führte dazu aus:

Dem Beschwerdeführer ist zuzustimmen, daß notwendiges Betriebsvermögen alle Wirtschaftsgüter umfaßt, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit einem Betrieb zu dienen bestimmt sind und diesem auch tatsächlich dienen.

Der Beschwerdeführer erwähnt, daß der Geschäftsführervertrag im Beschwerdefall zu fremdüblichen Konditionen abgeschlossen wurde, mißt diesem Umstand in weiterer Folge aber zu geringe Bedeutung bei, wenn er behauptet, daß die Beteiligung dem Geschäftsführertätigkeits-Betrieb gedient hätte: Zwischen den Interessen der Gesellschafter einerseits und dem Geschäftsführer andererseits besteht insofern ein natürlicher Interessensgegensatz, als die Interessen der Gesellschafter einer GmbH regelmäßig darin liegen, - im Rahmen von Gewinnausschüttungen - einen möglichst hohen Ertrag des für die Beteiligung eingesetzten Kapitals zu erreichen, während das Interesse des Geschäftsführers insofern darin liegt, für seine Geschäftsführungstätigkeit eine möglichst hohe Entlohnung zu erzielen. Da die Entlohnung des Geschäftsführers bei der Gesellschaft eine den Gewinn und in der Folge allfällige Gewinnausschüttungen mindernde Betriebsausgabe darstellt, stehen einander insoweit die Interessen der Gesellschafter und des Geschäftsführers gegenüber. Die Grenze zwischen diesen Interessen wird bei (teilweiser) Personenidentität von Gesellschafter und Geschäftsführer durch den Fremdvergleich sichtbar, weil davon auszugehen ist, daß einander fremd gegenüberstehende Gesellschafter und Geschäftsführer ihre jeweiligen Interessen bestmöglich wahrnehmen. Dementsprechend ist aber davon auszugehen, daß eine einem Fremdvergleich entsprechende Geschäftsführerentlohnung unbeeinflusst von einer allfälligen Beteiligung vereinbart wird. Fremdüblichkeit der Geschäftsführervergütung vorausgesetzt, vermag damit aber die Beteiligung den entsprechenden Einkünften des Geschäftsführers nicht zu dienen.

Soweit der Beschwerdeführer demgegenüber meint, die Beteiligung diene unzweifelhaft den geschäftlichen Interessen des Geschäftsführertätigkeits-Betriebes und werde auch tatsächlich betrieblich genutzt, weil sie förderlich wäre, um Einnahmen zu erzielen, zu sichern und - über Sondervergütungen für gute Geschäftsführung - zu erweitern, so vernachlässigt er insofern die Fremdüblichkeit, als entweder auch ein fremder Geschäftsführer solche Einnahmen für gute Geschäftsführung - ungeachtet einer

Beteiligung - zu erzielen vermag oder aber tatsächlich die Einnahmen durch die Beteiligung gefördert würden, diesfalls würde sie ein fremder Geschäftsführer (in dieser Höhe) nicht erzielen. Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 liegen aber nur insoweit vor, als die Geschäftsführerbezüge echtes Leistungsentgelt bilden und nicht bloß nach Art verdeckter Gewinnausschüttungen auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Stellung als Früchte des eingesetzten Kapitals abreifen; diesfalls lägen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor (vgl. das hg Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 9. Dezember 1980, 1666, 2223, 2224/79).

Daß der Beschwerdeführer die Beteiligung erworben hätte, um Geschäftsführer der Gesellschaft werden zu können, ergibt sich aus dem Vorbringen im Verwaltungsverfahren nicht.

Die im Beschwerdefall bestehende Beteiligung des Geschäftsführers mag insofern ,tätlich von wesentlicher Bedeutung sein, als dadurch bewirkt wird, daß der Geschäftsführer keinen Weisungen unterliegt. Inwiefern daraus aber ein den ,geschäftlichen Interessen' des Geschäftsführertätigkeits-Betriebes dienendes Element bzw ein ,betrieblicher' Nutzen zu sehen ist, ist nicht erkennbar.

Das Beschwerdevorbringen, auch in einer anderen ,Branche' wäre die Beteiligung am einzigen Kunden, demgegenüber die wichtigste bzw alleinige Leistung erbracht würde, als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen, ist nicht zielführend, weil der bezug habende Betrieb des Beschwerdeführers aus den angeführten Erwägungen mit einer anderen Branche nicht vergleichbar ist. Die in diesem Zusammenhang zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes sind nicht geeignet, die Ansicht des Beschwerdeführers zu stützen, weil diesen Erkenntnissen andere Sachverhalt(e) zugrunde lagen.

Daß die Beteiligung geeignet ist, dem von § 22 EStG 1988 umschriebenen Betrieb objektiv zu dienen und ihm auch tatsächlich dient, vermag der Beschwerdeführer aber auch mit dem Hinweis nicht aufzuzeigen, daß der Betrieb im Sinne des § 22 EStG 1988 ohne die Beteiligung nicht anzunehmen wäre. Die (wesentliche) Beteiligung stellt nämlich nur ein Merkmal der Einkunftsquelle dar. Die Frage, welche Wirtschaftsgüter einer Einkunftsquelle dienen, setzt die Einkunftsquelleneigenschaft voraus und ist gesondert davon zu beantworten, ob eine Einkunftsquelle besteht."

Mit dem im vorliegenden Fall umstrittenen Satz, ein Erwerb der Beteiligung, um Geschäftsführer werden zu können, sei nicht behauptet worden, soll der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht haben, ein solcher Erwerb rechtfertige die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen (vgl. in diesem Sinn M. Gruber, SWK 2009, S 953 (S 954, S 957).

Das Erkenntnis stellt hier nur klar, dass ein solcher Fall - mangels entsprechenden Vorbringens im Verwaltungsverfahren - nicht zu behandeln gewesen sei, tritt damit aber dem von Zorn, RdW 1991, 90, ins Treffen geführten Argument, auch das Zustandekommen eines fremdüblich gestalteten Geschäftsführervertrages könne von einer Beteiligung an der Gesellschaft abhängen, nicht entgegen und schließt nicht aus,

dass die Beteiligung in einem solchen Fall - wie in anderen "Branchen" - ein dem Betrieb dienendes Wirtschaftsgut sein kann. Ob dies zutrifft, hängt jeweils von den konkreten Umständen ab (vgl. zu Beteiligungen als Betriebsvermögen etwa Jakom/Marschner, EStG, 2017, § 4 Rz 157, m.w.N.; zur einzelfallbezogenen Prüfung ähnlicher Abgrenzungsfragen im Zusammenhang mit Haftungsübernahmen Jakom/Lenneis, a.a.O., § 4 Rz 330, "Bürgschaftsaufwendungen").

Das Finanzamt hat im vorliegenden Fall aber vorgebracht, "Erwerb" im Sinne des zitierten Satzes in dem Erkenntnis vom 25. Oktober 1994 und "Halten" einer Beteiligung seien entgegen der Argumentation des Mitbeteiligten nicht gleichbedeutend. Damit bezog sich das Finanzamt auf einen zeitlichen Aspekt des Falles, dem die bloße Gegenbehauptung einer "Vergleichbarkeit" im angefochtenen Erkenntnis nicht ausreichend Rechnung trägt. Der Mitbeteiligte hat - wie im damaligen Verwaltungsverfahren auch der Beschwerdeführer des mit dem Erkenntnis vom 25. Oktober 1994 erledigten Falles - nicht geltend gemacht, seine Beteiligung habe von Anfang an der Erzielung von Einkünften als Geschäftsführer gedient.

Treffen seine Sachverhaltsbehauptungen zu, was das Bundesfinanzgericht allerdings ohne beweiswürdigende Auseinandersetzung mit den Einwänden des Finanzamtes angenommen hat, und sollte sich daraus ergeben, dass die zunächst im Privatvermögen gehaltene Beteiligung im Zeitpunkt der Veräußerung notwendiges Betriebsvermögen war, so kann sie dies nur nachträglich im Wege einer Einlage geworden sein. Das Bundesfinanzgericht hat dies verkannt und sich weder mit der Feststellbarkeit eines solchen Vorganges noch mit dem dafür in Frage kommenden Zeitpunkt auseinandergesetzt. Auf letzteren wäre aber auch bei der Bewertung der Einlage im Zusammenhang mit der hier u.a. strittigen Höhe des behaupteten Veräußerungsverlustes Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis vom 23. September 2005, 2002/15/0028, VwSlg 8065/F, und § 6 Z 5 zweiter Satz EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 2006, BGBl. I Nr. 100).

Das angefochtene Erkenntnis war schon deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."

Im fortgesetzten Verfahren hat der steuerliche Vertreter in einer mündlichen Erörterung vorgebracht, dass im gegenständlichen Sachverhalt der Sonderfall vorliege, dass die Anteile überhaupt erst die weitere Vorstandstätigkeit und die steuerpflichtige Auflösungsvereinbarung ermöglicht hätten und zum "Joker" geworden seien. Hätte der Bf. seine Aktien-Anteile nicht in der gegenständlichen Höhe gehabt, wären die Abfindungseinkünfte nicht zu erzielen gewesen. Auch die Verlängerungsgespräche betreffend die Vorstandstätigkeit hätten nicht stattgefunden.

Die Werte des eingebrachten Vermögens zum Zeitpunkt der angenommenen Einbringung werden nachgebracht werden.

Der Finanzamtsvertreter wies auf die Ausführungen in der Revision hin und führte aus, dass der Interessens Gegensatz zwischen Vorstand einerseits und Aktionären unabhängig davon bestehe, ob der Vorstand Aktien halte oder nicht.

Vom steuerlichen Vertreter wurde eine "Besprechung" des oa. Erkenntnisses VwGH in der RdW 2017/474 vom Hofrat Dr. Zorn vorgelegt in dem ausgeführt wird, dass *wenn ein Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehe, die Beteiligung an dieser Kapitalgesellschaft notwendiges Betriebsvermögen des "Geschäftsführertätigkeits-Betriebes" bilde, sobald die Beteiligung der Erzielung von Einkünften aus der Geschäftsführertätigkeit diene.*

Dies könne - insb bei einem Geschäftsführer iSd § 22 Z 2 EStG 1988 - von Anfang an der Fall sein (bei Erwerb der Beteiligung und Beginn der Geschäftsführertätigkeit) oder auch erst später eintreten (während des "Haltens" der Beteiligung). Es komme also darauf an, ob die Beteiligung dafür förderlich war, dass der Gesellschafter einen - fremdüblichen - Geschäftsführervertrag mit der Gesellschaft schließen bzw. aufrechterhalten haben können. Diente die Beteiligung hingegen nur dazu, verdeckte (Gewinn-) Ausschüttungen zu erzielen, wird sie im Zusammenhang mit den Kapitaleinkünften des Gesellschafters und nicht den Geschäftsführereinkünften (dem "Geschäftsführertätigkeits-Betrieb") stehen. Im gegenständlichen Revisionsfall habe der Geschäftsführer/Vorstand den Zusammenhang mit dem Zustandekommen des Vorstandsvertrages nicht für das Jahr des Erwerbes der Beteiligung behauptet, sondern erst für ein deutlich späteres Jahr (nämlich 2007). Diese zeitliche Komponente sei entscheidend, weil die Höhe des Gewinnes/Verlustes aus der Veräußerung der betrieblichen Beteiligung vom Buchwert der Beteiligung abhängt, der sich seinerseits aus der Einlagenbewertung nach § 6 Z 5 EStG 1988 ergebe. Die Einlage von Privatvermögen in das Betriebsvermögen des selbständigen Geschäftsführers erfolge, sobald die Beteiligung für den Abschluss oder die Aufrechterhaltung eines fremdüblichen (entgeltlichen) Geschäftsführervertrages von Nutzen sein könne. Das BFG habe übersehen, Überlegungen zum Zeitpunkt der Einlage und daher zum Einlagewert der Beteiligung anzustellen.

In der vom steuerlichen Vertreter nachgereichten Stellungnahme wird wie bereits im Erörterungsgespräch ausgeführt, dass es sich im gegenständlichen Fall um einen Sonderfall handle. Ergänzend wurde weiters ausgeführt, dass die Verlängerungsgespräche betreffend die Vorstandstätigkeit 2007 bzw. die Aufsichtsratssitzungen 2008 über die Verlängerung stattgefunden haben. Somit kann von einer Einlage in das Betriebsvermögen Ende des Jahres 2007 ausgegangen werden.

Nach der nachgereichten Berechnung des Einlagewertes zum 31.03.2007 nach dem Wiener Verfahren ergab sich, dass die Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der Einlage niedriger waren als der Teilwert daher erfolgte die Einlage mit den Anschaffungskosten welche mit € 1.626.158,52 zu bewerten waren.

Dem Finanzamt wurde diese Bewertung und Ausführungen zur Kenntnis gebracht.

Der Finanzamtsvertreter führte dazu aus, dass die vom Verwaltungsgerichtshof angeführte Feststellbarkeit des Vorganges der Einlage an sich (also eine Einlage in das Betriebsvermögen dem Grunde nach) zwar von der steuerlichen Vertretung Jahre nach dem Veranlagungsjahr 2010 behauptet worden sei, eine vom Verwaltungsgerichtshof geforderte Feststellbarkeit eines solchen Vorganges jedoch in keinsten Weise in einem Jahre nach dem Veranlagungsjahr 2010 getätigten Vorbringen des steuerlichen Vertreters zu erkennen sei.

Da es eine Feststellbarkeit einer Einlage der Beteiligungen ins Betriebsvermögen gebe, sei auch die Ermittlung eines Wertes der Beteiligung zu einem mehr oder weniger willkürlich angenommenen Zeitpunkt, zu dem eine Einlage theoretisch hätte vorgenommen werden können, schlichtweg nicht maßgeblich.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Beschwerdeführer (Bf.) Ing. Bf. war seit 1979 Gesellschafter der E. Gesellschaft m.b.H und seit deren Umwandlung in eine Aktiengesellschaft Aktionär der aus dieser hervorgegangenen E. AG.

Der Bf. war vom 27.03.1985 bis 28.09.2005 Geschäftsführer der Gesellschaft m.b.H, welche mit Generalversammlungsbeschluss vom 28.09.2005 gemäß §§ 245ff AktG in eine Aktiengesellschaft, die E. AG, umgewandelt wurde; vom 29.09.2005 bis 16.04.2009 war der Bf. Vorstandsmitglied der E. AG.

Der Bf. stand über die gesamte Dauer seiner Geschäftsführer- und späteren Vorstandsfunktion in einem Angestelltenverhältnis.

In der Aufsichtsratssitzung vom 27.09.2007 wurde der Vorstandsvertrag des Bf. in Folge des beabsichtigten Einstieges eines neuen Anteilsinhabers nur bis 31.12.2007 beschlossen. Aus dem Protokoll über die Aufsichtsratssitzung war zu entnehmen, dass sich die E. AG in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden habe.

Laut Bf. habe sich die E. in einer "Sanierungsphase" befunden.

Der bis zum 31.12.2007 befristete Vorstandsvertrag des Bf., wurde nach dem vorgelegten Protokoll in der Aufsichtsratssitzung vom 19.12.2007 interimistisch bis 31.03.2008 verlängert.

Laut Protokoll der Aufsichtsratssitzung der E. AG vom 01.04.2008 wurde das Vorstandsmandat und der Vorstandsvertrag von Ing. Bf. um weitere 4 Wochen verlängert.

Aus den vorgelegten Protokollen der Aufsichtsratssitzungen im Jahr 2007 und im Jahr 2008 geht nur die jeweilige Verlängerung des Vorstandsvertrages des Bf. hervor; auf die vom Bf. gehaltenen Anteile wird nicht Bezug genommen.

Mit dem Vorstandsvertrag vom 16.04.2008 wurde der Bf. beginnend mit 25.04.2008 für eine Funktionsperiode von fünf Jahren neuerlich zum Vorstandsmitglied der E. AG bestellt. Als Vergütung stand dem Bf. ua. ein fixes Jahresbruttogehalt in Höhe von € 230.000,- in 12 gleichen Monatsbeträgen zu.

Mit Ende 2008 stimmte der Bf. zu, sein Vorstandsmandat zurückzulegen und als Aufsichtsrat für die AG tätig zu werden; eine am 19.12.2008 beschlossene Beendigungsvereinbarung sah die Zurücklegung des Vorstandsmandates per 31.3.2009 vor.

Das Vorstandsanstellungsverhältnis des Bf. mit der E. AG wurde einvernehmlich am 16.04.2009 beendet.

Ende März 2009 gründete der Bf. die Firma G. Consult als eingetragene Einzelunternehmung, nachdem lt. Bf. ihm von einem institutionellen Mitaktionär der E. AG die strategische Führung überraschend entzogen worden sei.

Infolge Nichtbezahlung jeglicher zugesagter Leistungen klagte der Bf. die E. AG am 26.11.2009 auf Abgeltung von insgesamt Euro 1.437.982,80.

Am 12.03.2010 erhielt der Bf. auf Grund eines Vergleiches Entschädigungen in Höhe von € 550.000,00.

Den Ausführungen der steuerlichen Vertretung folgend entsprach die Beteiligung des Bf. an der AG rund 34,8% und wurde durch mehrere Kapitalmaßnahmen - im Wesentlichen auf Grund des Einstieges eines institutionellen Investors mit Ende 2007 (DZ EQ GmbH) bis Oktober 2009 auf rund 25,6 und seit Ende Oktober 2009 auf rund 20,7% reduziert.

Laut Aktienkaufvertrag vom 08.01.2010 verkaufte der Bf. die Beteiligung - gerundet 20,74% des gesamten Grundkapitals - um € 1.201.523,30 und der Bf. errechnete unter Zugrundelegung des "Buchwertes abgegangener Beteiligungen laut Zessionsgebührenbescheid vom 07.10.1993" einen Veräußerungsverlust von € 424.635,22 (€ 1.201.523,30 abzüglich € 1.626.158,52).

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 erklärte der Bf. "Erlöse ohne 109a EStG" in Höhe von € 550.000,00 aus dem Vergleich mit der Aktiengesellschaft und Erlöse aus Anlagevermögen (Aktienverkauf) in Höhe von € 1.201.523,30. Diesen Erlösen stellte der Bf. die Ausgaben aus der Beratertätigkeit (dem Einzelunternehmen) und die "Anschaffungskosten der Aktien" als übrige Aufwendungen/Betriebsausgaben in Höhe von € 1.626.158,52 gegenüber.

Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit wurden in Höhe von € 10.080,74 (abzüglich des Gewinnfreibetrages) erklärt und veranlagt.

Im Zuge der Betriebsprüfung betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2010 stellte die Betriebsprüfung ua. fest, dass der Bf. als Inhaber die Firma G. Consult, einen Betrieb mit dem Geschäftszweig Internationale Geschäfts-Anbahnung und Entwicklung, betrieben habe.

Weiters stellte die Betriebsprüfung fest, dass in der Beteiligung an der E. AG kein notwendiges Betriebsvermögen zu ersehen ist, und daher der aus den erklärten Erlöse aus dem Anlagevermögen in Höhe von € 1.201.523,30 abzüglich der übrigen Aufwendungen/Betriebsausgaben in Höhe von € 1.626.158,52 entstandene Verlust steuerlich nicht anzuerkennen ist.

Der Umstand, dass der Bf. als Vorstand an der AG, vormals als Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH zu mehr als 25% beteiligt gewesen sei und daher Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bezogen habe, mache seine Beteiligung ebenso wenig zu notwendigem Betriebsvermögen, wie Synergieeffekte durch die Nutzung von Einrichtungen der AG für eigene Zwecke des Abgabepflichtigen selbst.

Das Finanzamt hob den Einkommensteuerbescheid 2010 gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid 2010, in dem der Verlust aus dem Verkauf der Aktien nicht als betrieblich veranlasst anerkannt wurde.

Auf Grund der dagegen eingebrachte Beschwerde hob das Bundesfinanzgericht den Einkommensteuerbescheid 2010 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf. Die bestehende Beteiligung sei von "wesentlicher Bedeutung", ohne diese Beteiligung seien die Einnahmen des Bf. für einen fremden Geschäftsführer bzw. Vorstand nicht erzielbar gewesen. Insofern sei dem Bf. zuzustimmen, dass das Halten der Beteiligung dem Erwerb der Beteiligung entsprechend dem VwGH-Erkenntnis 94/14/0071 vergleichbar sei und die Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen zu sehen ist.

Auf Grund einer vom Finanzamt eingebrachten außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof, hob dieser mit oa. Erkenntnis vom 26.07.2017, Ra 2016/16/13/0020 die Entscheidung des BFG auf.

Der oben angeführte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der BP, den im Akt aufliegenden Unterlagen, den Beschwerdeausführungen und den Ergänzungen.

1.) Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die wesentliche Beteiligung des Bf. notwendiges Betriebsvermögen darstellt und ob der aus dem Verkauf dieser Beteiligung erzielte Veräußerungsverlust als Betriebsausgaben steuerlich zu berücksichtigen ist.

Gesetzliche Bestimmungen und rechtliche Würdigung:

Gemäß § 22 EStG 1988 zählen zu Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 2) gemäß § 22 Z. 2 EStG 1988 (id für das Streitjahr geltenden Fassung) Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit wie die Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil an Grund- und Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Wie § 22 Z 2 EStG 1988 festhält gehören zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art eines wesentlich Beteiligten.

Betriebsvermögen iSd § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist das "Reinvermögen des Betriebes", dh der Saldo zwischen Aktiven und Passiven. Eine Legaldefinition des Betriebsvermögens besteht im Einkommensteuergesetz nicht. (Jakom 2016, Marschner, § 4 Tz 64)

Notwendiges Betriebsvermögen:

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (VwGH 24.06.04, 2001/15/0002).

Den Ausführungen des oa. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.07.2017, 2016/13/0020, zu dem gegenständlichen Fall folgend, wurde vom Bundesfinanzgericht in dem Erkenntnis vom 20.03.2015, RV/7103154/2012, die Beteiligung des Bf. zwar als notwendiges Betriebsvermögen angenommen, allerdings nicht geklärt, wann und ob die Beteiligung und mit welcher Höhe diese als Betriebsvermögen in den Betrieb des Bf. eingebracht worden sei.

Eine Beteiligung gehört zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck fördert (VwGH 26.02.2015, 2012/15/0005; Groß- und Einzelhandel; VwGH 18.9.03, 2001/15/0008, Beteiligung eines Einzelunternehmers an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft) ... Für Geschäftsführertätigkeitsbetriebe gelten keine besonderen Grundsätze, sodass die allgemeinen Voraussetzungen für die Beurteilung von notwendigem Betriebsvermögen gelten (Zorn, RdW 1991, 90).

Der Rechtsprechung (Doralt, EStG⁷, § 4 Tz. 52, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 4 Tz 11.3.1.) folgend werden Beteiligungen an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft, an einer Kapitalgesellschaft, die die Produkte des Erzeugerunternehmens vertreibt, sowie die Beteiligung an einer Einkaufsgenossenschaft, die ihren Mitgliedern günstige Einkaufsmöglichkeiten bietet, als typische Beispiele für notwendiges Betriebsvermögen angesehen.

Für das Bundesfinanzgericht ist aus dem Akt und sonstiger Vorbringen in den (Vor)Jahren 2007- 2009 und im Jahr 2010 objektiv nicht erkennbar, ob die Beteiligung zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt war und diesem auch tatsächlich diente. Auch ist nicht erkennbar, wann die Einlage der Beteiligung ins Betriebsvermögen erfolgt sein soll.

Am 16. November 2011 wurde vom steuerlichen Vertreter die Beilage zu den Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Zuge der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2010 dem Finanzamt eingebracht.

Bei den erklärten Einkünften aus selbständiger Tätigkeit wurde der Veräußerungsverlust aus der Beteiligungsveräußerung mittels dem Aktienkaufvertrag vom 08.01.2010 und dem Buchwert der abgegebenen Beteiligung laut Zessionsgebührenbescheid vom 07.10.1993 erklärt.

Eine Einlage ins Betriebsvermögen im Jahr 2007, wie nunmehr vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, wurde nicht bekanntgegeben.

Weder - wie vom Verwaltungsgerichtshof in dem gegenständlichen Erkenntnis gefordert - wurde der Zeitpunkt der Einlage in das Betriebsvermögen noch der Einlagewert dem Finanzamt bekanntgegeben.

Erstmals in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 wurde vom steuerlichen Vertreter der Veräußerungsverlust der Beteiligung, da diese notwendiges Betriebsvermögen gewesen sei, steuerlich geltend gemacht.

Der Veräußerungsverlust wurde von der Betriebsprüfung jedoch nicht als steuerlich abzugsfähig anerkannt, da in der Beteiligung kein notwendiges Betriebsvermögen zu ersehen war.

Der steuerliche Vertreter führte dazu in der Beschwerde aus, dass die Beteiligung des Bf. deshalb ein notwendiges Betriebsvermögen gewesen sei, da der Bf. auf Grund der Beteiligung in Höhe von ursprünglich etwa 36% die Vorstandstätigkeit ausüben habe können und Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezogen habe.

Der Bf. hätte keine Einkünfte aus seiner Vorstandstätigkeit ab 2007 mehr bezogen, wenn er nicht die Beteiligung in Höhe von 36 % bzw. über 25 % gehalten hätte und nimmt Bezug auf die Aufsichtsratsprotokolle aus den Jahren 2007 und 2008.

Aus diesen vom steuerlichen Vertreter angeführten Aufsichtsratsprotokollen aus den Jahren 2007 und 2008 ist jedoch für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar, dass der Vorstandsvertrag auf Grund der Beteiligung des Bf. verlängert worden ist.

Allerdings ist aus dem Akt ersichtlich, dass der Bf. bereits mit Ende April 2009 keine Einkünfte mehr aus seiner Vorstandstätigkeit bezogen hat. Sein Vorstandsvertrag war im April 2008 zwar für fünf Jahre abgeschlossen worden, jedoch bereits 03/2009 einvernehmlich beendet worden.

Infolge Nichtbezahlung der Vorstandseinkünfte auf Grund der Vereinbarung hat der Bf. im November 2009 die E. AG auf die ihm für seine restlichen vier Jahre zustehenden Einkünfte, nämlich die vertraglich zugestandenen Vorstandsbezüge in Höhe von € 1.437.982,80, geklagt.

Der Bf., und die beklagte Partei schlossen im Jahr 2010 einen Vergleich, auf Grund dessen der Bf. eine Entschädigung in Höhe von € 550.000,- erhielt.

In dem Erkenntnis vom 18. September 2003, VwGH 2001/15/0008, hat der Verwaltungsgerichtshof die Grundsätze für die Zuordnung von Beteiligungen zum notwendigen Betriebsvermögen folgendermaßen zusammengefasst bzw. bekräftigt:

"Was als Betriebsvermögen anzusehen ist bzw. nach welchen Grundsätzen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. das Erkenntnis vom 20. Juni 2000, 98/15/0169, 0170).

Kommt neben betrieblicher auch eine private Nutzung in Betracht, zählt das Wirtschaftsgut bei tatsächlicher überwiegender betrieblicher Verwendung zum Betriebsvermögen.

Stammanteile an einer Gesellschaft m.b.H. weisen ihrer Art nach eindeutig weder in den

privaten noch in den betrieblichen Bereich. Eine Beteiligung gehört jedoch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und demjenigen, an dem die Beteiligung besteht, enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 22. November 1995, 94/15/0147)."

Folgt man der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann gehört eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft somit dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und der Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen.

... zB wie in Entscheidungen des VwGH ausgeführt Landwirte an einer Milchgenossenschaft, Sessellift-GmbH, deren Zweck Hebung des Fremdenverkehrs ist, Anteile bei Fremdenverkehrsbetrieb...

Im gegenständlichen Fall hält der Bf. jedoch mit seinem Geschäftsführerbetrieb keine Beteiligungen an einer anderen Gesellschaft, sein Geschäftsführerbetrieb gründet sich einzig und allein auf der wesentlichen Beteiligung des Bf..

Laut Doralt, § 4 Tz 52 *"führen Beteiligung des selbständigen GmbH-Gesellschaftergeschäftsführers an der GmbH nicht zu notwendigem Betriebsvermögen des Geschäftsführertätigkeit - Betriebes (E 25.10.1994, 94/14/0071; 1995, 337 und EStR 2000 Rz 492; anders Zorn, RdW 1991, 90)."*

Als Einzelfälle zu notwendigem Betriebsvermögen führt Quantschigg, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 11.3 zu Beteiligungen aus, dass "unternehmensstrategische" Beteiligungen notwendiges Betriebsvermögen seien. Den Ausführungen von Zorn (RdW 1991/90), dass auch die Beteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers iS des § 22 Z 2 notwendigem Betriebsvermögen sei, sieht Quantschnigg als problematisch, weil die Beteiligung bei Geschäftsführung selbst keine funktionelle Bedeutung hat.

Das Bundesfinanzgericht folgt zwar den oa. Ausführungen der Rechtsprechung und Literatur, dass Beteiligungen notwendiges Betriebsvermögen sein können, jedoch kann es auf Grund des Sachverhaltes im gegenständlichen Fall, die Beteiligung des Bf. nicht als notwendige Betriebsvermögen erkennen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hat die Beteiligung des Bf. zu keiner Zeit ab 2007, und auch nicht davor, der Absicherung seiner Position als Geschäftsführer gedient, was im übrigen auch vom Bf. nicht erklärt worden war.

Der Bf. war bereits seit 1979 Gesellschafter der GmbH und anschließend Aktionär der aus der GmbH umgegründeten Aktiengesellschaft.

Er hielt 36% und bis Oktober 2009, nach mehrmaligen Reduzierungen, 25,7 %. Ab Ende Oktober nur noch 20,74% %.

Der Bf. bezog daher auch vor 2007 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Geschäftsführer als wesentlich Beteiligter; dem Vorbringen, dass erst im Jahr 2007

die Beteiligung eingelegt worden sein soll, um ab 2007 dem Betrieb als notwendiges Betriebsvermögen zu dienen, kann das Bundesfinanzgericht nicht folgen.

In der nachgereichten Stellungnahme bezüglich des eingebrachten Vermögens vom 27.12.2017 wird ua. als Prozentsatz der "eingebrachten" Beteiligung 29,57 % angeführt. Eine Reduzierung der ursprünglichen Beteiligung in Höhe von vom Bf. angeführten 36% ist daher bereits vor dem erklärten Einbringungszeitpunkt erfolgt.

Vom Bf. wurden auf Grund der Reduzierung der Beteiligung vor und im Jahr 2007 und 2008 und 2009 jedoch keine steuerlichen Auswirkungen erklärt.

Für das Bundesfinanzgericht ist aus dem vom Bf. Vorgebrachten nicht erkennbar, in welcher Weise die Beteiligung, die den Geschäftsführer-Betrieb "begründet" habe dem Betriebszweck gefördert bzw. dem Betrieb gedient habe.

Auch nach Ansicht Baldaufs im Jakom 2018, § 22 Tz 117, bewirkt die Qualifikation der Einkünfte des wesentlich beteiligten Gesellschafters idR nicht, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft notwendiges Betriebsvermögen bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit darstellt. Die aus der Beteiligung erzielten Einkünfte führen zu Einkünften aus KV, ein Teilwertabschreibung der Beteiligung ist nicht möglich (VwGH 25.10.94, 94/14/0071; aA Zorn RdW 91,90; Zorn Besteuerung der Geschäftsführung, S 67 ff).

Erst in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 wurde der Veräußerungsverlust auf Grund des Verkaufes der Beteiligungen geltend gemacht.

Vom steuerlichen Vertreter wurde - wie bereits vorstehend zu entnehmen - ausgeführt, dass die Beteiligung im Jahr 2007 in den Gesellschafter-Geschäftsführerbetrieb eingebracht worden sei, da die "weitere" Vorstandstätigkeit und die daraus resultierenden Einkünfte ohne die Beteiligung des Bf. nicht erzielt hätten werden können.

Laut den vorgelegten Protokollen der Aufsichtsratssitzungen war zwar jedes Mal die Verlängerung des Vorstandsvertrages des Bf. ein Tagesordnungspunkt, allerdings ist für das BFG nicht erkennbar, in welcher Weise die Verlängerung des Vertrages von der Höhe der Beteiligungen, die bereits die Jahre davor zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit des Bf. geführt haben, wesentlich gewesen sei. (VwGH 19.09.2007, 13.12.2007, 27.03.2008).

Die Ausführungen der steuerlichen Vertretung, dass die beiliegenden Aufsichtsratsprotokolle zeigen, dass die zweimalige Verlängerung erkenne habe lassen, dass die Neumandatierung nicht reibungslos verlaufen sei und Herr Ing. Bf. seine Funktion als größter Anteilseigner in Spiel bringen musste, um eine Verlängerung des Vorstandsmandates erwirken zu können, ist reine Spekulation und wurde als Schutzbehauptung, dass die Beteiligung ins "notwendige" Betriebsvermögen eingebracht worden ist, vorgebracht.

Weder aus dem Akteninhalt oder sonstigen Ausführungen ist erkennbar, ob und wann und dass die Beteiligung in den Betrieb eingebracht worden ist.

Auch hält das Bundesfinanzgericht fest, dass im gegenständlichen Fall - es wird nichts Gegenteiliges vom Bf. und dessen steuerlichen Vertretung vorgebracht - der Bf. von Anbeginn der Gesellschaft mbH und nach Umgründung in eine AG wesentlich beteiligt war und Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezogen hat.

Ohne diese Beteiligung hätte der Bf. keine Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezogen.

Die wesentliche Beteiligung stellt- wie vom Verwaltungsgerichtshof ausgeführt -nämlich nur ein Merkmal der Einkunftsquelle dar. Die Frage, welche Wirtschaftsgüter einer Einkunftsquelle dienen, setzt die Einkunftsquelleneigenschaft voraus und ist gesondert davon zu beantworten, ob eine Einkunftsquelle besteht.

Auch der Verwaltungsgerichtshof führte zu dem gegenständlichen Fall aus, dass sich aus dem Vorbringen im Verwaltungsverfahren nicht ergibt, dass der Bf. die Beteiligung erworben hätte, um Geschäftsführer der Gesellschaft zu werden. Weiters führt der VwGH aus: *"Daß die Beteiligung geeignet ist, dem von § 22 EStG 1988 umschriebenen Betrieb objektiv zu dienen und ihm auch tatsächlich dient, vermag der Beschwerdeführer aber auch mit dem Hinweis nicht aufzuzeigen, dass der Betrieb im Sinne des § 22 EStG 1988 ohne die Beteiligung nicht anzunehmen wäre. Die (wesentliche) Beteiligung stellt nämlich nur ein Merkmal der Einkunftsquelle dar. Die Frage, welche Wirtschaftsgüter einer Einkunftsquelle dienen, setzt die Einkunftsquelleneigenschaft voraus und ist gesondert davon zu beantworten, ob eine Einkunftsquelle besteht."*

Der Verwaltungsgerichtshof führt in dem Erkenntnis vom 25.10.1994, 94/14/0071 dazu aus "dass wenn laut Bf. die Beteiligung unzweifelhaft geschäftlicher Interessen des Geschäftsführertätigkeitsbetriebes diene, und auch tatsächlich betrieblich genutzt, weil sie förderlich wäre, um Einnahmen zu erzielen, zu sichern und - über Sondervergütungen für gute Geschäftsführung - zu erweitern, so vernachlässigt er insofern die Fremdüblichkeit, als entweder auch ein fremder Geschäftsführer solche Einnahmen für gute Geschäftsführung- ungeachtet einer Beteiligung - zu erzielen vermag oder aber tatsächlich die Einnahmen durch die Beteiligung gefördert würden, diesfalls würde sie ein fremder Geschäftsführer (in dieser Höhe) nicht erzielen. Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG liegen aber nur insoweit vor, als die Geschäftsführerbezüge echtes Leistungsentgelt bilden und nicht bloß nach Art verdeckter Gewinnausschüttung auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Stellung als Früchte des eingesetzten Kapitals abreifen; diesfalls lägen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor.

Der Bf. hat im gegenständlichen Fall bereits seit seiner Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. aus seiner Vorstandstätigkeit Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit auf Grund seiner Beteiligung von - laut Ausführungen des steuerlichen Vertreters - in Höhe von 36 % bezogen.

Dass der Bf. die Beteiligung erworben hätte, um Geschäftsführer der Gesellschaft werden zu können, ergibt sich aus dem Vorbringen im Verwaltungsverfahren nicht.

Dass der Bf. auf Grund der Höhe seiner Beteiligung im Jahre 2007 die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bis April 2009 bezogen habe, kann weder den Protokollen noch dem Vorbringen des Bf. entnommen werden.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass im gegenständlichen Fall die Beteiligung des Bf. kein notwendiges Betriebsvermögen darstellt.

Gehört ein betrieblich genutztes Wirtschaftsgut jedoch nicht zum Betriebsvermögen, so ist seine Veräußerung zur Gänze kein betrieblicher Vorgang.

Auch mit dem vom Bf. nachträglich übermittelte VwGH-Erkenntnis vom 17.10.2017, Ro 2015/15/0040 vermag der Bf. nichts zu gewinnen, da diesem ein anderer Sachverhalt zugrunde liegt.

Die Beschwerde ist nach Ansicht des Bundesfinanzgericht weiters auch aus folgendem Grund abzuweisen:

Ausgehend von den Ausführungen des Bf., dass im Jahr 2007 die Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen in den Betrieb aufgenommen worden sei und diese daher im Zuge der Beendigung des Betriebes zu entnehmen gewesen wäre, sind noch folgende Überlegungen anzustellen:

Ein Betrieb "Gesellschafter-Geschäftsführer" ist erst auf Grund der wesentlichen Beteiligung möglich; wenn keine Beteiligung über 25% gehalten wird, kommt es zu keinen betrieblichen Einkünften; ein Betrieb ist nicht vorhanden, somit kann es jedoch auch kein Betriebsvermögen geben.

Der unter "25% Beteiligte" bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Die Änderung der Einkunftsart infolge Wechsels der Beteiligungshöhe ist einer Betriebseröffnung bzw. -aufgabe gleichzuhalten (vgl. 18.3.91, 90/14/0009; EStR 5273) (Jakom 2016, Vock § 22 Tz 115)

Quantschnigg führt im Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988 zu § 22 Tz 26,2 dazu aus, dass sich bei Gehältern und Vergütungen für eine aktive Tätigkeit ein spezielles Problem stellt, nämlich jenes der Qualifikation der Einkünfte bei unterjährigem Wechsel des Beteiligungsausmaßes. Bei unterjährigen Schwankungen des Beteiligungsausmaßes zeitweise über und zeitweise bis maximal 25% die Einkünfte zeitanteilig unter § 22 Z 2 bzw. nicht unter § 22 Z 2 fallen .

Nach Ansicht von Quantschnigg wird dies dem Wortlaut des § 22 Z 2 gem. so zu verstehen sein, dass Gehälter und Vergütungen für jene Gehalts- oder Vergütungszeiträume, während derer - wenn auch noch so kurzer Zeit - eine Beteiligung von mehr als 25 % bestanden hat unter § 22 Z 2 fallen....

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. im Jahr 2009 ab Oktober nach seinen Ausführungen nur noch Beteiligungen in Höhe von 20,7%.

Der Bf. hat daher ab Oktober 2009 keine Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit auf Grund einer wesentlichen Beteiligung mehr beziehen können; der Betrieb ist somit zu diesem Zeitpunkt beendet worden.

Seine Vorstandstätigkeit wurde bereits mit 27.04.2009 einvernehmlich beendet.
Allfällige Verluste wären im Jahr 2009 geltend zu machen gewesen.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Betrieb bereits im Jahr 2009 aufgegeben wurde und in weiterer Folge der Verkauf von Betriebsvermögen im Jahr 2010 nicht mehr möglich gewesen wäre.

Die Veräußerung der Aktien im Jahr 2010 ist als Veräußerung von Privatvermögen erfolgt und steuerlich nicht relevant gewesen.

Zorn führt im Artikel RdW 1991, 90 ua. dazu aus, dass die Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers, der zu mehr als 25% an der GmbH beteiligt ist, solche aus selbständiger Arbeit nach § 22 EStG sind.

Wenn der Wert der GmbH-Anteile sinkt - der Geschäftsführer kann seinen Gewinn nach § 4 Abs.1 EStG ermitteln - kommt eine Teilwertabschreibung in Betracht. Geht der Geschäftsführer in Pension oder gibt er die über 25% liegende Beteiligung auf, so ist dies die Betriebsaufgabe seines Geschäftsführungstätigkeits-Betriebes; die ihm verbleibenden GmbH-Anteile sind mit dem gemeinen Wert im Aufgabegewinn anzusetzen (vgl. Zorn, aaO 92).

Laut Aktienkaufvertrag vom 08.01.2010 verkaufte der Bf. die Beteiligung, rund 20,74% des gesamten Grundkapitals, um € 1.201.523,30 und der Bf. errechnete unter Zugrundelegung des "Buchwertes abgegangener Beteiligungen laut Zessionsgebührenbescheid vom 07.10.1993" einen Veräußerungsverlust von € 424.635,22.

Als Begründung dafür, dass dieser Veräußerungsverlust bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit abzuziehen sei, führte der Bf. im Wesentlichen aus, dass es sich bei der von ihm gehaltenen Beteiligung um notwendiges Betriebsvermögen gehandelt habe.

Nach den vorstehenden Ausführungen war der Bf. an der AG aber ab Ende Oktober 2009 nicht mehr wesentlich beteiligt und es war daher im Jahr 2010 kein Betrieb aus der Gesellschafter-Geschäftsführertätigkeit mehr vorhanden.

Ein Betriebsvermögen war mangels Betrieb nicht mehr vorhanden, ein Verkauf von Betriebsvermögen und ein sich daraus ergebende Verlust, der steuerlich berücksichtigt werden konnte, konnte nicht mehr angenommen werden.

2) Gewinnfreibetrag:

Vom Bf. wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von € 10.080,74 (11.587,05 minus 13% Gewinnfreibetrag € 1.506,32) erklärt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde der unter vorstehenden Punkt angeführten Verlust aus der Veräußerung der Beteiligung des Bf. an der GmbH nicht anerkannt und der Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von € 484.810,28 (€ 486.316,60 abzüglich des Gewinnfreibetrages in Höhe von € 1.506,32) festgestellt.

In der Beschwerde machte der Bf. geltend, dass aufgrund der Festsetzung der Betriebsprüfung auch eine Anpassung des Gewinnfreibetrages erforderlich gewesen wäre,

entweder auf Basis des übergebenen Anlagenverzeichnisses oder zumindest auf Basis des Grundfreibetrages.

Zu dem Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 ist anzuführen, dass dieser bei Gewinnermittlung eines Betriebes bis zu 13% des Gewinnes geltend gemacht werden könne. (Höchstbetrag 13% von 30.000, somit € 3.900)

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. aus seiner ehemaligen sonstigen Tätigkeit als wesentlich Beteiligter Entschädigungen in Höhe von € 550.000,- im Jahr 2010 erhalten, davon ist der Gewinnfreibetrag in Höhe von € 3.900,- anzuerkennen.

Hinsichtlich seiner anderen Einkünfte aus der Beratertätigkeit hat der Bf. Verluste erzielt. Ein Gewinnfreibetrag steht daher nicht zu.

3) Sonstige betriebliche Aufwendungen:

Die "übrigen Betriebsausgaben" in Höhe von € 49.987,47, die irrtümlich im Zuge der Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt worden sind, werden als Betriebsausgaben anerkannt.

Gesamtbetrag der Einkünfte daher: Entschädigung für Nichtbezahlung betreffend die Vorstandstätigkeit € 550.000,00 abzüglich des Gewinnfreibetrages € 3.900,00 und abzüglich des Verlustes aus der Unternehmensberatertätigkeit € 113.957,73.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, ob die wesentliche Beteiligung eines Geschäftsführers/Vorstandes notwendiges Betriebsvermögen darstellt, fehlt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Revision zuzulassen war.

Wien, am 18. Mai 2018