

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Vorsitzende Richterin-1 und die weiteren Senatsmitglieder Richter-2, Richter-3 und Richter-4 im Beisein der Schriftführerin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers über die Beschwerde vom 9.11.2009 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom 6.10.2009 betreffend Einkommensteuer 2006 in der Sitzung am 13.9.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, die dem Beschwerdeführer (Bf) im Jahr 2006 im Zusammenhang mit einem Schiedsgerichtsverfahren erwachsen, als nachträgliche Betriebsausgaben seiner gewerblichen Einkünfte aus einem ehemaligen Einzelunternehmen (EU).

Gemäß den Feststellungen im Zuge einer Außenprüfung (AP) vertritt das Finanzamt X (FA) in dem nach Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO ergangenen, nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 den Standpunkt, der vom Bf mit 178.019,23 € erklärte Verlust aus Gewerbebetrieb sei steuerlich nicht anzuerkennen, weil das verlustverursachende EU im Jahr 2004 ohne die Verbindlichkeit aus dem Grundgeschäft für das Schiedsgerichtsverfahren auf Basis des Art III UmgrStG in eine GmbH eingebracht worden sei. Spätere Veränderungen der solcherart aus dem Betriebsvermögen entnommenen, ehemals betrieblichen Verbindlichkeit seien damit dem Privatvermögen zuzurechnen und die Zahlungsverpflichtungen aus dem Schiedsgerichtsverfahren (samt Zinsen und Prozesskosten) daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Im Rechtsmittel gegen den aufgrund der AP ergangenen Bescheid betreffend Einkommensteuer (ESt) 2006 bringt der Bf vor, dass die strittige Verbindlichkeit infolge Teilbetriebsaufgabe der Sparte „Handel“ seines EU bereits lange vor der Umgründung aus

dem Betriebsvermögen des eingebrachten EU ausgeschieden sei und daher nicht auf die neu gegründete GmbH übergehen habe können.

Im Detail formuliert der Bf seinen Standpunkt in der Berufung wie folgt:

*„ Die Berufung richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides, weil darin die gem. § 32 Z 2 EStG geltend gemachten nachträglichen Betriebsausgaben in Höhe von € 178.019,33 nicht als solche anerkannt wurden.*

*Dies erfolgte mit folgender Begründung (Tz. 1 des Berichtes gem. § 150 über das Ergebnis der Außenprüfung vom 05.10.2009)*

*„ In der Einkommensteuererklärung 2006 wurde unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Betrag von € 178.019,33 als nachträgliche Betriebsausgaben gem. § 32 Z. 2 EStG geltend gemacht.*

*Im Jahre 2002 wurde von den Rechtsnachfolgern des verstorbenen Gläubigers XY ein Rechtsstreit begonnen und man einigte sich, die Abwicklung dieses Rechtsstreites durch ein Schiedsgerichtsverfahren in Österreich durchzuführen. Das Grundgeschäft, auf das sich der Rechtsstreit bezog, wurde im Jahre 1992 zwischen der Firma XY (Russland) und dem nicht protokollierten Einzelunternehmen (Euro-1 international Marketing) des Abgabepflichtigen geschlossen.*

*Nach den noch vorliegenden Bilanzen (§ 4 Abs. 1 EStG) lagen unter der Rubrik „sonstige Verbindlichkeiten“ "A.B.-XY" folgende Bilanzansätze vor:*

*31.12.1993 ATS 3.353.048,68 (€ 243.673,55)*

*31.12.1994 und 1995 ATS 570.622,23 (€ 41.468,73)*

*31.12.1996, 1997 und 1998 ATS 562.512,73 (€ 40.879,38)*

*(Im Jahre 1999 erfolgte ein Übergang der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 1 auf § 4 Abs. 3 EStG. Da die Verbindlichkeit als Darlehensschuld — nicht als Lieferverbindlichkeit — bilanziert war, war auch keine Zurechnung beim Übergangsgewinn durchzuführen)*

*Die Rechtsnachfolger des verstorbenen Gläubigers stellten die Abrechnung der noch bestehenden Verbindlichkeit und deren Höhe in Frage (Beginn des Schiedsgerichtsverfahrens 2002). In dem im Jahre 2006 erfolgten Schiedsspruch wurde der Abgabepflichtige zu zusätzlichen Zahlungen (nicht anerkannte Darlehensrückzahlungen, Zinsen und Prozesskosten) verpflichtet.*

*Der Abgabepflichtige hatte jedoch inzwischen sein nichtprotokolliertes Einzelunternehmen „Euro-1 International Marketing“ mit Einbringungsvertrag vom 24.09.2004 nach Artikel III des Umgründungssteuergesetz in die Fa. „Euro-1 International Consulting GmbH“ eingebracht.*

*In der Einbringungsbilanz wurde eine Verbindlichkeit an XY nicht angeführt.*

*Wird eine Verbindlichkeit anlässlich einer Einbringung nach Artikel III UmgrStG zurückbehalten, führt dies zu einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen. Nachträgliche*

*Veränderungen in diesem Privatvermögen (zusätzliche Zahlungen, Zinsen, Prozesskosten) können nicht zu nachträglichen Betriebsausgaben aus Gewerbebetrieb gemäß § 32 Z 2 EStG führen.*

*Aus diesen Gründen können die beantragten nachträglichen Betriebsausgaben in Höhe von € 178.019,33 nicht anerkannt werden.“*

*Es ist richtig, dass der Betrieb des Einzelunternehmens mit Einbringungsvertrag vom 24.09.2004 mit Bilanzstichtag 31.12.2003 in die Euro-1 International Consulting GmbH eingebracht wurde und es ist richtig, dass eine Verbindlichkeit gegenüber XY in der Einbringungsbilanz nicht aufscheint.*

*Strittig ist, ob diese Verbindlichkeit zum Zeitpunkt der Einbringung des Betriebes des Einzelunternehmens Dr. (Bf-Nachname) in die Euro-1 International Consulting GmbH Bestandteil des eingebrachten Betriebes war und ob die mit dieser Verbindlichkeit im Zusammenhang stehenden nachträglichen Aufwendungen nachträgliche Betriebsausgaben im Sinne des § 32 Z 2 EStG bei Herrn Dr. (Bf-Nachname) darstellen oder nicht.*

*Nach der Gründungserklärung vom 28.05.2004 über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung hat die Euro-1 International Consulting GmbH internationales und nationales Marketing, internationales Projektmanagement und Organisationsentwicklung, Erwachsenenbildung, Trainingsleistungen, Aus- und Weiterbildung, sowie Beratung und Consulting im Zusammenhang mit den oben bezeichneten Geschäftsumfängen zum Unternehmensgegenstand. In der Gründungserklärung sind zwar auch der Handel mit Waren aller Art sowie der Export und Import als Unternehmensgegenstand angeführt, dieser war und ist aber von Anbeginn an weder ein angestrebtes noch tatsächlich ausgeführtes Geschäftsfeld der Gesellschaft. Daher verfügte und verfügt die Gesellschaft auch „lediglich“ über die Gewerbeberechtigung des Unternehmensberaters und nicht auch einen „Handelsschein“. Der Unternehmensgegenstand „Internationales Marketing“ wurde auch dem Finanzamt anlässlich der Gesellschaftsgründung im Fragebogen (Verf 15) am 19.08.2004 mitgeteilt.*

*In diese Gesellschaft wurde mit Stichtag 31.12.2003 der Betrieb des nicht protokollierten Einzelunternehmens des Herrn Dr. (Bf-Nachname) „Euro-1 International Marketing“ eingebracht. Unternehmensschwerpunkte des Einzelunternehmens waren zum Zeitpunkt der Einbringung das internationale und nationale Marketing, internationale Projektmanagement und Organisationsabwicklung, Erwachsenenbildung, Trainingsleistungen, Aus- und Weiterbildung, sowie der Beratung und Consulting im Zusammenhang mit den oben bezeichneten Geschäftszweigen. Für Handel mit Waren aller Art, den Export und Import von Waren verfügte Herr Dr. (Bf-Nachname) zwar über die Gewerbeberechtigungen „Handelsagent, Handelsgewerbe“, diese Tätigkeiten wurden jedoch vom Einzelunternehmen schon seit langem vor dem Einbringungsstichtag nicht mehr betrieben.*

*Denn schon lange vor dem Einbringungsstichtag 31.12.2003 wurde von Herrn Dr. (Bf-Nachname) die Handelstätigkeit Export - Import, Handel mit Waren aller Art eingestellt, auch wenn noch die entsprechenden Gewerbeberechtigungen aufrecht blieben.*

*Die Handelstätigkeit wurde de facto mit Ablauf des Kalenderjahres 1996 zur Gänze eingestellt. Seit 1997 tätigte Herr Dr. (Bf-Nachname) keinerlei Handelsumsätze mehr und „beschränkte“ sich die betriebliche Tätigkeit des Einzelunternehmens seit Einstellung der Handelstätigkeit nahezu ausschließlich auf die Bereiche Consulting, Beratung Schulung und Training.*

*Der „Teilbetrieb“ Handel mit Waren aller Art, Export und Import wurde damit zur Gänze eingestellt und erfolgte damit eine Teilbetriebsaufgabe. Diese faktische Teilbetriebseinstellung und -aufgabe fand ihren Niederschlag auch in dem Umstand, dass – aufgrund des geänderten Geschäftszweiges - mit 01.01.1999 die Gewinnermittlung von jener nach § 4 Abs. 1 EStG auf jene nach § 4 Abs. 3 EStG geändert wurde.*

*Übrig blieb der Betrieb „Marketing & Consulting“, mit dem Betriebsgegenstand internationales und nationales Marketing, internationales Projektmanagement und Organisationsabwicklung, Erwachsenenbildung, Trainingsleistungen, Aus- und Weiterbildung, sowie der Beratung und Consulting. Und genau dieser — zum 31.12.2003 bestehende Betrieb — wurde mit Einbringungsvertrag vom 24.09.2004 in die Euro-1 International Consulting GmbH eingebracht.*

*Für diese Zwecke wurde eine Schlussbilanz zum 31.12.2003 des Einzelunternehmens Dr. (Bf-Nachname) „Euro-1 Marketing & Consulting“ erstellt. Bereits in dieser Schlussbilanz wurde die Verbindlichkeit gegenüber XY, entstanden aus der ehemaligen Handelstätigkeit des Herrn Dr. (Bf-Nachname), die mit der Geschäftstätigkeit zum 31.12.2003 in keiner Weise mehr in Verbindung stand, nicht mehr aufgenommen, da sie nicht Bestandteil des bestehenden Betriebes war, sondern Bestandteil einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit ganz anderer Art und damit auch nicht Gegenstand der Einbringung laut Einbringungsvertrag vom 24.09.2004 war und sein konnte.*

*Dass diese Verbindlichkeit in der Einbringungsbilanz nicht aufscheint, liegt somit darin, dass sie schon in der Bilanz zum 31.12.2003 des Einzelunternehmens nicht auszuweisen war. Da sie in der Schlussbilanz zum 31.12.2003 nicht mehr auszuweisen war, kann von einer zurückbehaltenen Verbindlichkeit im Zuge der Einbringung nicht gesprochen werden.*

*Der Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.09.2008, 2006/15/0255, wonach im Zuge einer Einbringung zurückbehaltene Verbindlichkeiten zum Privatvermögen werden und sich daher nachträgliche Änderungen in diesem Privatvermögen steuerlich nicht mehr auswirken können, kann im konkreten Fall die Aberkennung der nachträglichen Betriebsausgaben nicht begründen, da die Verbindlichkeit gegenüber XY bei der Einbringung des Betriebes in die Euro-1 International Consulting GmbH nicht zurückbehalten wurde. Diese Verbindlichkeit war nämlich gar nicht mehr Bestandteil des aktiven, eingebrachten Betriebes.*

*Da bereits schon lange vor der Einbringung des Einzelunternehmens des Herrn Dr. (Bf-Nachname) „Euro-1 Marketing & Consulting“ in die Euro-1 International Consulting GmbH der (Teil-)Betrieb Handel mit Waren aller Art, Export und Import eingestellt und aufgegeben wurde und damit nicht Gegenstand der Einbringung war bzw. sein konnte, verblieb insbesondere auch die Verbindlichkeit gegenüber XY im ehemaligen und aufgegebenen Betrieb „Handel mit Waren aller Art, Export und Import“.*

*Die nun nachträglich angefallenen Ausgaben, resultierend aus strittigen Kapitalforderungen des Gläubigers, Zinsen und Prozesskosten stellen damit nachträgliche Betriebsausgaben nach den allgemeinen Kriterien dar, die bei Herrn Dr. (Bf-Nachname) als nachträgliche Betriebsausgaben steuerlich zu berücksichtigen sind.“ (Zitatende Berufung)*

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung (BVE) hält das FA dem Rechtsmittelvorbringen des Bf Folgendes entgegen:

*„Der Abgabepflichtige und nunmehrige Berufungswerber (Bw.) hat in seiner elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 2006 neben seinen Einkünften als Beamter in Höhe von € 71.906,30 weitere Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit iHv. € 3.647,28, Einkünfte aus Funktionsgebühren im Betrage von € 11.294,84 sowie - als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb - Verluste aus einem "sonstigen Großhandel" (Branchenkennzahl 424) im Betrage von weiteren € 178.019,33 einbekannt.*

*Eine in den Jahren 2008 und 2009 nach den Vorschriften des § 147 BAO durchgeführte, die Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 2004 bis 2006 umfassende Betriebsprüfung hat die nachträglichen Betriebsausgaben aus Gewerbebetrieb in dem erwähnten Ausmaß zum Abzug nicht zugelassen und, nach Wiederaufnahme des Verfahrens, aus der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage ausgeschieden.*

*Dagegen richtet sich das vorliegende, innerhalb offener Frist eingebrachte Rechtsmittel.*

*Zu dem Gegenstand hat das Finanzamt folgendes erwogen:*

*Mit dem am 28.8.1986 beim Finanzamt eingereichten Fragebogen hat Dr. (Bf-Vorname) (Bf-Nachname) die Eröffnung einer Handelsagentur angezeigt und die Art der Beschäftigung mit "Marktforschung, Beratung, Agentur, Handel (Export)" angegeben. Unbestritten wurde die Tätigkeit von Anfang an in der Rechtsform eines nichtprotokollierten Einzelunternehmens geführt. Im Rahmen der betrieblichen Aktivitäten wurde u.a. Lebensmittel nach Russland geliefert sowie Anbahnungen bzw. Vermittlungen derartiger Geschäfte ausgeübt. Geschäftspartner war zu dieser Zeit eine gewisse Fa. Xy. In den Bilanzen des äußerst verlustträchtigen Gewerbebetriebes (steuerliche Verluste: 1991: ATS -634.973,-; 1992: ATS -361.303,-; 1993: ATS -292.317,-; 1994: ATS -925.265,-; 1995: ATS -831.416,-; 1996: ATS -639.549,-; 1997: ATS -613.990,-; 1998: ATS -588.692,-) waren folgende (sonstige) Verbindlichkeiten zu Gunsten der Fa. XY passiviert:*

*31.12.1993    ATS    3.353.048,68            EUR    243.675,55*

31.12.1994	570.622,23	41.468,73
31.12.1995	570.622,23	41.468,73
31.12.1996	562.512,73	40.879,39
31.12.1997	562.512,73	40.879,39
31.12.1998	562.512,73	40.879,39

Zum Stichtag 1.1.1999 erfolgte ein Übergang der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 1 auf § 4 Abs. 3 EStG. Der Übergangsgewinn von ATS 1.170.184,- bestand vor allem aus "erhaltenen Anzahlungen" (ATS 914.476,34) sowie aus rückgestellten Beratungskosten (ATS 100.000,-) und Provisionen (ATS 141.700,-). Die bestehende Verbindlichkeit gegenüber der Fa. XY wurde bei den Übergangszuschlägen nicht erfasst, offenbar deshalb, weil es sich um keine Lieferverbindlichkeiten, sondern um "Geldkonten", wie beispielsweise im Sinne von Darlehen, gehandelt hat. Der tatsächliche Rechtsgrund für die Verbindlichkeiten wurde dem Finanzamt niemals, weder damals noch heute, offengelegt.

In den Folgejahren haben Rechtsnachfolger der Fa. XY Ansprüche an den Bw. gestellt, zu deren Klärung ab 2002 ein inländisches Schiedsgericht unter Vorsitz von Hrn. RA Dr. Helmut Schiedsrichter-1 und unter Mitwirkung der Rechtsanwälte Dr. Martin Schiedsrichter-2 und Mag. Werner Schiedsrichter-3 nach den Vorschriften der §§ 577 ff ZPO bestimmt war.

Am 28.5.2004 errichtete Dr. (Bf-Vorname) (Bf-Nachname) die Fa. Euro-1 International Consulting GmbH (StNr. 999/9999; FNR 999999a). In diese Kapitalgesellschaft hat der Bw. sein nun als "Euro-1 International Marketing" bezeichnetes Einzelunternehmen nach den Vorschriften des Art. III UmgrStG zum Stichtag 31.12.2003 unter Fortführung der Buchwerte eingebracht; der Einbringungsvertrag vorn 27.9.2004 beinhaltet auszugsweise folgende Aussagen:

" Herr Dr. (Bf-Vorname) (Bf-Nachname) bringt mit allen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen, mit allen Aktiven und Passiven .... ein."

"In Erfüllung dieser Einbringungsverpflichtung und um auch buchmäßig ein positives Kapital darzustellen, übernimmt Dr. (Bf-Vorname) (Bf-Nachname) aus dem Betrieb der Euro-1 International Marketing die Verbindlichkeit gegenüber der Euro2 Marketing und Consulting GmbH im buchmäßigen Ansatz von € 175.288,25 sowie die Rückzahlungsverpflichtung für die Verbindlichkeit gegenüber der Hausbank, Konto Nr. 999-999-999/99, in der Höhe von € 60.030,12. Die Übernahme dieser Verbindlichkeiten führt dazu, dass das in der Schlussbilanz vom 31. 12.2003 ausgewiesene buchmäßige Kapital von € 231.920,57 abgedeckt ist. Diese drei Posten, negatives Kapital von € 231.920,57, Verbindlichkeiten gegenüber Euro-2 Marketing und Consulting GmbH von € 175.288,25 und gegenüber der Hausbank, Konto Nr. 999-999-999/99 von € 60. 030,12, scheinen daher in der Einbringungsbilanz nicht mehr auf. Damit ist das Einbringungskapital mit € 3.337,80 positiv ."

*Auf Tatsachenebene erscheint in diesem Zusammenhang noch erwähnenswert, dass die Bilanz zum 31.12.2003 Rückstellungen von Rechts- und Beratungskosten in Höhe von € 7.500,- und Verbindlichkeiten im Betrage von insgesamt € 303.324,32 passivseitig ausgewiesen hat; neben den dem Einbringungsvertrag zufolge zurückbehaltenen Verbindlichkeiten waren in der Bilanz (neben unbedeutenden Kleinbeträgen) lediglich noch rund € 62.000,- an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen enthalten. Für das bereits anhängige schiedsgerichtliche Verfahren waren jedenfalls keine Vorsorgen bilanziert.*

*Am 6.3.2006 hat das Schiedsgericht seine Beratungen in der Schiedssache XY gegen Dr. (Bf-Nachname) abgeschlossen. Der Schiedsspruch lautete dahingehend, dass die Forderung der klagenden Partei mit € 147.653,14 zu Recht bestehe und die beklagte Partei nach Abzug einer berechtigten Gegenforderung von € 9.545,82 zur Zahlung von € 138.107,32 samt 5% Zinsen und der mit € 18.332,59 zu bemessenden Prozeßkosten schuldig sei. Aus diesem Titel hat der Bw. in seiner Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 2006 nachträgliche Betriebsausgaben gem. § 32 Z 2 EStG aus seinem ehem. Gewerbebetrieb beansprucht. Der dort ersichtliche negative Betrag von € 178.107,32 setzt sich aus den besagten € 138.107,32, Prozeßkosten von € 32.144,73 und Zinsen von € 48.646,67 nach Abzug eines Verrechnungskontos von € 40.879,39 zusammen.*

*Den Ausführungen in der Berufungsschrift zufolge habe der Bw. einen Teilbetrieb, der aus dem Handel mit Waren aller Art, dem Export und Import, bestanden habe, de facto bereits mit Ablauf des Kalenderjahres 1996 zur Gänze eingestellt. Daraus ergäbe sich eine damalige Teilbetriebsaufgabe. Lediglich der übrig gebliebene Betrieb "Marketing & Consulting" sei letztlich in die Fa. Euro-1 International Consulting GmbH eingebracht worden. Die Verbindlichkeit gegenüber der Fa. XY sei nur dem (aufgegebenen) Handelsbetrieb zuzuordnen und daher nicht Gegenstand der Einbringung gewesen. Daher lägen nunmehr nachträgliche Betriebsausgaben, wie in der Erklärung beantragt, vor.*

*Das Finanzamt vermag dieser Ansicht aus nachstehenden Überlegungen nicht zu folgen.*

#### *1. Zugehörigkeit der Verbindlichkeit zu einem aufgegebenen Teilbetrieb*

*Unter "Teilbetrieb" versteht das Abgabenrecht nach h. Lehre (z.B. Quantschnigg/Schuch, ESt Handbuch, Orac 1993, § 24 EStG Tz 36 ff; Doralt, EStG Komm. II § 24 Rz 48) und Rsprechung (z.B. VwGH 25.5.2004, 2000/15/0120; VwGH 18.12.1997, 96/15/0140; VwGH 25.5.1988, 87/13/0066) einen organisatorisch geschlossenen Betriebsteil, der mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattet und eigenständig lebensfähig ist. In diesem Zusammenhang reicht die Möglichkeit der Fortführung bei einem (fiktiven) Erwerber allerdings nicht aus; für die Annahme einer Teilbetriebseigenschaft müssen die maßgebenden Verhältnisse vielmehr schon im bestehenden Gesamtbetrieb gegeben sein (VwGH 22.11.2001, 98/15/0157; VwGH 16.12.1999, 96/15/0109; VwGH 7.8.1992, 88/14/0063). Folge dieser Betrachtung wiederum ist, dass eine bloß betriebsinterne Selbständigkeit nicht genügt; die Selbständigkeit muss mit aller Deutlichkeit auch*

*nach außen in Erscheinung treten (VwGH 17.2.1999, 97/14/0165; VwGH 20.11.1990, 89/14/0156, 0157; VwGH 3.12.1986, 86/13/0079). An die Selbständigkeit sind qualifizierte Anforderung zu stellen: Nicht einmal die räumliche Trennung und eine allenfalls getrennte Buchführung vermögen für sich einen Teilbetrieb zu begründen (VwGH 16.12.1999, 96/15/0109). Ebenso wenig kommt es auf eine spezielle Konzession oder Berufsbefähigung an. Auch eine Auflösung der Gesamttätigkeit in einzelne Geschäftsbeziehungen mit bestimmten Kunden genügt zur Begründung von Teilbetrieben nicht. Sogar selbständig organisierte Abteilungen eines Unternehmens, die aber funktionell dem Gesamtunternehmen dienen, sind unzureichend (VwGH 25.5.1971, 1705/69; VwGH 6.6.1973, 2004/71). Ein Teilbetrieb hat - über Einzelwirtschaftsgüter hinaus - eigenständig über die für ihn je nach Betriebstyp maßgebenden wesentlichen Betriebsgrundlagen eigenständig zu verfügen, m.a.W., die wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebes müssen ausschließlich dem Teilbetrieb dienen (VwGH 19.12.1973, 2331/71).*

*Wie sich bereits aus der obigen Zusammenfassung des - im Wesentlichen unstrittigen - Sachverhaltes ergibt, ist das im Jahre 1986 eröffnete Einzelunternehmen nach den eigenen Vorstellungen des Bw. von Anfang an ganz generell für Zwecke der "Marktforschung, Beratung, Agentur und Handel (Export)" gegründet worden. Alle Tätigkeiten wurden vom selben Standort aus betrieben; Personal, welches für das eine oder andere Tätigkeitsfeld aufgenommen worden wäre, war nicht vorhanden. Für kein einziges Geschäftsjahr wurden dem Finanzamt Aufzeichnungen vorgelegt, aus welchen sich eine Differenzierung nach Betriebsteilen auch nur im Entferntesten ergeben hätte. So gibt es beispielsweise keine Abgrenzung von Teilen des Anlagevermögens und Zuordnung derselben für den einen oder anderen selbständigen Geschäftszweck; auch in den Jahren 1997 und 1998 liegt hinsichtlich der Geschäftsausstattung und der Fahrzeuge ein vollkommen einheitliches und gegenüber den Vorzeiträumen unverändertes Anlagenverzeichnis vor. Dem Finanzamt wurde schließlich weder in den Jahren nach Betriebseröffnung noch heute in irgendeiner nachvollziehbaren Weise vor Augen geführt, dass der Bw. nach außen unterschiedlichen Kundenkreisen gegenüber nach Teilbetrieben differenziert in Erscheinung getreten wäre. Noch in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1997 wird die Art des Unternehmens vom Bw. selbst einheitlich als "Handelsunternehmen - Export" bezeichnet. Kein einziges jener Kriterien, die für die Annahme eines Teilbetriebes in Betracht kommen, ist erkennbar erfüllt.*

*Die alleinige Tatsache, dass sich die Betätigungen des Bw. im Laufe der Zeit nach den Erfordernissen und den wirtschaftlichen Zielsetzungen in ihrer Gewichtung nach und nach verändert haben mögen, lässt Teilbetriebe jedenfalls auch dann nicht entstehen, wenn teilweise Handelsgeschäfte bewirkt und zum anderen Teil Dienstleistungen angeboten wurden. Daran vermag auch eine bestimmte Bezeichnung (seit 1997 wird gelegentlich von einer "Euro-1" gesprochen) nichts zu ändern.*

*Wenn der Bw. heute zur Stützung seines Standpunktes auf eine (Teil-)Betriebsaufgabe Ende 1996 verweist, erscheint dies umso befremdlicher, als dem Finanzamt gegenüber in der Zeit von 1993 bis 1998 keine Aufgabehandlungen welcher Art immer steuerlich erklärt*

wurden. Im Gegenteil besteht in dieser Zeit vollkommene Bilanzkontinuität. Die Aktenlage steht daher in direktem Widerspruch zu den nunmehrigen Vorbringen.

## *2. steuerliche Relevanz von Betriebsausgaben nach Betriebsaufgabe*

Hätte aber, entgegen der Annahme des Finanzamtes, 1996 doch eine (Teil) Betriebsaufgabe stattgefunden, die nur steuerlich nie offengelegt worden wäre, gelangt das Finanzamt auch unter derartigen Annahmen keineswegs zu einem zwingenden Ansatz von nachträglichen Betriebsausgaben im Jahre 2006. Die Finanzverwaltung ist zwar bereits im Jahre 1992 rückwirkend ab 1989 von ihrer früheren Auffassung, wonach betriebliche Verbindlichkeiten mit Betriebsaufgabe zu Privatschulden werden, abgerückt (vgl. SWK 1992 A VI 38). Nach der dazu ergangenen Rechtsprechung der Höchstgerichte (VwGH 22.10.1996, 95/14/0018, bestätigend VwGH 30.9.1999, 99/15/0106, VwGH 30.11.1999, 94/14/0166, VwGH 20.9.2001, 98/15/0126; VwGH 24.2.2004, 99/14/0250) geht die betriebliche Veranlassung jedoch dann und insoweit verloren, als die Verbindlichkeiten durch tatsächlich verwertete oder verwertbare Aktiva gedeckt sind oder dem Steuerpflichtigen nach Beendigung seiner Tätigkeit eine Tilgung zugemutet werden kann.

Eine derartige Beurteilung ist dem Finanzamt dadurch, dass eine Aufgabebilanz nicht erstellt und dem Finanzamt nicht übermittelt wurde, verwehrt.

Abgesehen davon verbleiben aber auch begründete Zweifel, ob die Verbindlichkeit im Ausmaß von € 138.107,32 (lt. Schiedsspruch) tatsächlich ihre Wurzel in der dem Finanzamt bis 1996 offen gelegten Handelstätigkeit hat. Tatsächlich wurde die Schuld gegenüber der Fa. XY in der Bilanz zum 31.12.1996 mit lediglich € 40.879,39 ausgewiesen, ein Betrag, der sich unverändert bis 1999 wiederfindet. Es ist völlig unklar, woraus sich die Differenz ergibt und in welcher Sphäre dieser Differenzbetrag ursächlich entstanden sein könnte. Neben der Möglichkeit, dass die Mehrbeträge von rund € 100.000,- in der Privatsphäre entstanden sein könnten, könnten sie aus dem anderen (nicht aufgegebenen und somit später eingebrachten) Betriebsteil stammen oder ebenso gut auch dem Betriebsvermögen der 1992 gegründeten Fa. Euro-2 Marketing & Consulting GmbH (StNr. 888/8888; FNR 888888b), an der der Bw. und seine Ehegattin beteiligt und nach außen vertretungsbefugt sind bzw. waren. Ja, es könnte dem oben dargestellten Sachverhalt zufolge sogar die Meinung vertreten werden, hinsichtlich der im Handelsbetrieb bilanzierten Schuld über € 40.879,39 sei es letztlich, 2006, zu gar keiner Zahlungspflicht gekommen, weil eben dieser Betrag bei der Berechnung der nachträglichen Betriebsausgaben in Abzug gebracht wird (s.o.).

Selbst dann also, wenn das Finanzamt der Teilbetriebstheorie folgen und eine "vergessene" Teilbetriebsaufgabe unterstellen wollte, wären die Vorbringen, über die hier abgesprochen werden soll, bei Weitem nicht ausreichend konkretisiert und begründet um dem Rechtsmittel zum Erfolg zu verhelfen.

## *3. Zugehörigkeit der Verbindlichkeit zu einem eingebrachten Betrieb*

*In diesem (letzteren) Fall kommt eine Berücksichtigung nachträglicher Betriebsausgaben aus den schon im Betriebsprüfungsbericht, AB-Nr. 123456/78, ausführlich dargestellten Gründen nicht in Betracht: Entweder wäre hier die Verbindlichkeit ohnehin auf ein anderes Rechtssubjekt (die aufnehmende Kapitalgesellschaft) übergegangen, wodurch der Bw. schon zivilrechtlich nicht mehr aus einer früheren einzelunternehmerischen Tätigkeit zur Zahlung herangezogen werden könnte, oder es hätte eine Zurückbehaltung durch Entnahme stattgefunden. Eine Entnahme durch Zurückbehaltung der Verbindlichkeit zieht aber nicht die Folgen einer Betriebsaufgabe nach sich: Der Rechtsprechung (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0255) folgend wird das einzelne zurückbehaltene Wirtschaftsgut in das Privatvermögen überführt, weshalb eine nachfolgende Veränderung seines Wertes als nachträgliche Betriebsausgabe sodann nicht mehr in Betracht kommt.“ (Zitatende/BVE)*

Im verfahrensgegenständlichen Vorlageantrag zum Rechtsmittel gegen den ESt-Bescheid 2006 (kein Vorlageantrag zum Wiederaufnahmebescheid), in dem der Bf eine Entscheidung durch den gesamten Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt, wird ergänzend ausgeführt:

*„Unstrittig ist, dass die Bezahlung des durch das Schiedsgericht bestimmten Betrages von € 178.107,32 ihren Entstehungsgrund in betrieblichen Aktivitäten des Steuerpflichtigen hat. Ebenfalls unbestritten ist, dass Geschäftsverbindungen mit der Firma XY über längere Zeiträume bestanden haben und zu betrieblichen Einkünften und zu Veränderungen im Saldo der Geldverbindlichkeiten bis zum Jahr 1996 geführt haben. Zumal es sich, wie das Finanzamt auch richtig festgestellt hat, nicht um Lieferantenverbindlichkeiten sondern um Geldverbindlichkeiten gehandelt hat, ist nicht die dreijährige Verjährungsfrist sondern eine dreißigjährige Verjährungsfrist gegeben, innerhalb welcher der Geldgeber die bezahlten Beträge, erforderlichenfalls auch gerichtlich, rückfordern kann. Aus dem Grund der langjährigen Verjährungsfrist ist es auch nicht zutreffend, innerhalb des Prüfungszeitraumes bzw. des Beobachtungszeitraumes ab 1994 Erträge aus ausgebuchten Verbindlichkeiten steuerlich als Ertrag zu erfassen.*

*Auch hat der Steuerpflichtige bis zum Schiedsgerichtsspruch im Jahr 2006 nie ernsthaft damit gerechnet, aus Rechtsansprüchen der Rechtsnachfolger der Firma XY in Anspruch genommen zu werden, schon gar nicht mit einem Betrag, welcher den in der Schlussbilanz 1998 ausgewiesenen Betrag von € 40.879,39 übersteigen könnte. Aus diesem Grunde wurden auch keinerlei bilanzmäßige Vorsorgen in Form von Rückstellungen gebildet.*

*Der Betrieb des Steuerpflichtigen wurde, wie das Finanzamt richtig feststellt, mit Stichtag 31.12.2003 in die Euro-1 International Consulting GmbH gemäß den Vorschriften des Art. III UmGrStG eingebracht, sodass das bis dorthin existierende nicht protokollierte Einzelunternehmen beendet war.*

*Das Finanzamt versagt zur Gänze den nachträglichen Ausgaben von € 178.107,32 die betriebliche Veranlassung, wozu die Beträge wie folgt detailliert werden:*

*Kapitalforderung € 97.227,93 (€ 138.107,32 abzüglich Verrechnungskonto € 40.879,39)*

Prozesskosten € 32.144,73

Zinsen € 48.646,67

*Auch wenn das Finanzamt mutmaßt, dass der Differenzbetrag der Verbindlichkeiten (Bilanzausweis € 40.879,39) und eingeforderter Betrag € 138.107,32 in der Privatsphäre entstanden hätte sein können, bleibt auf jeden Fall noch die Beurteilung der Zinsen und Prozesskosten für die steuerliche Absetzbarkeit offen. Das Einkommensteuergesetz besagt unter § 32 (gemeinsame Vorschriften), dass Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit zu den Einkünften im Sinne des § 2 EStG gehören (egal ob diese nun positiv oder negativ sind). Und zwar stellen diese nachträglichen Betriebsausgaben auch bei einem allfälligen Rechtsnachfolger Betriebsausgabe dar. Zumal Geldforderung gegenüber der Firma XY nicht Einbringungsgegenstand waren, verbleiben diese Verpflichtungen ein Rechtsanspruch gegenüber dem einbringenden Unternehmer und stellen eine Einkunftsart im Sinne des § 32 dar. Aufwendungen, die nach Beendigung des Betriebes anfallen, sind bei Vorliegen eines Zusammenhanges mit der ehemaligen Tätigkeit als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig.*

*Zumal auch eine vorzeitige Tilgung (mangels liquider Mittel bzw. Deckung in allfälligen Veräußerungserlösen) nicht zumutbar war, bleibt der Betriebsausgabencharakter erhalten. Somit sind auf jeden Fall die Zinsen und Kosten des Schiedsverfahrens als nachträgliche Betriebsausgabe im Sinne des § 32 als (negative) Einkunftsquelle steuerlich zu berücksichtigen.“ (Zitatende/Vorlageantrag)*

Im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren wurde der Gerichtsakt zu jenem Zivilprozess aus den Jahren 2001/2002 beigeschafft, der dem Schiedsgerichtsverfahren vorausgegangen war (LGZ Graz 77Cg777/77).

Zudem ergingen detaillierte Ergänzungsaufträge zum Nachweis des Rechtsmittelvorbringens und zur weiteren Abklärung des verfahrensrelevanten Sachverhalts an den Bf, deren Beantwortung allerdings wenig neue Erkenntnisse erbrachten. Insbesondere blieb der Bf die Vorlage konkret angeforderter Unterlagen zur Untermauerung bloß behaupteter Sachverhaltsaspekte schuldig bzw. erschöpften sich dessen Beweismittelangebote in der Wiedervorlage bereits im abgabenbehördlichen Verfahren vorgelegter Urkunden sowie der Übermittlung ergänzender Dokumente ohne verfahrensrelevante Aussagekraft.

In rechtlicher Hinsicht beharrte der Bf einerseits auf dem Standpunkt, dass eine Aufgabe des Teilbetriebes „Warenhandel“ Ende 1996 zum Ausscheiden der strittigen Verbindlichkeit gegenüber dem russischen Geschäftspartner aus seinen EU geführt habe, lange bevor dieses per Ende 2003 in die NachfolgeGmbH eingebracht worden sei. Zugleich argumentierte er nun unter Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 20.11.2012, 2008/13/0065 mit einer vollständigen Betriebsaufgabe seines ursprünglich als reiner Handelsbetrieb geführten EU im Jahr 1996, die auch die Verbindlichkeit gegenüber seinem russischen Geschäftspartner mitumfasst habe. Andererseits wertete der Bf den Ausweis eines „Verrechnungskontos“ für die Firma XY in der letzten

Schlussbilanz des EU vor dem Übergang auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG per 1.1.1999 als Nachweis für die – vom FA im AP-Verfahren bereits anerkannte - betriebliche Veranlassung des zu beurteilenden Grundgeschäfts. Einer erfolgswirksamen Ausbuchung der Verbindlichkeit sei die 30jährige Verjährungsfrist für Geldschulden entgegengestanden.

In der auf Antrag des Bf gemäß §§ 272 und 274 BAO durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat verfolgte der Bf nur mehr seine neue Argumentationslinie und brachte vor, sein EU von Beginn an nicht als Mischbetrieb geführt zu haben. Tatsächlich habe er damit bis 1996 ausschließlich Außenhandel, vorwiegend auf dem Gebiet der (ehemaligen) Sowjetunion, betrieben. Wegen des risikoreichen wirtschaftlichen Umfelds in Russland, habe er die Außenhandelstätigkeit 1996 vollständig eingestellt und sich mit dem EU anschließend zur Gänze dem Dienstleistungsbereich zugewendet.

Auch am Beginn der Geschäftsbeziehung mit A.K., dem damaligen Inhaber der nunmehrigen XY-Nachfolgegesellschaft, sei ein Lebensmittelhandelsvertrag gestanden. Aus jenem Vertrag vom Dez. 1992 mit A.K., der dem Schiedsgerichtsurteil aus dem Jahr 2006 zu Grunde lag, habe er sich ebenfalls nachfolgende Handelsgeschäfte mit seinem russischen Geschäftspartner erwartet, dann aber sehr bald feststellen müssen, dass dieser solches nicht beabsichtigt, sondern tatsächlich nur „die Deblockierung“ seiner in Österreich investierten Gelder im Auge gehabt habe. Über die auf Basis dieses Vertrages für A.K. eingetribenen Geldmittel habe er nicht selbständig verfügen dürfen. Er habe sie gemäß den Anweisungen des Vertragspartners für dessen Geschäfte mit Dritten verwendet.

Das BFG hat erwogen:

I.) Das BFG legt seiner Entscheidung den im Folgenden dargestellten, aufgrund des verfahrensgegenständlichen Ermittlungsergebnisses als erwiesen erachteten Sachverhalt zu Grunde. Die Feststellungen basieren auf der Auswertung des Inhalts der vorgelegten/ beigeschafften abgabenbehördlichen/gerichtlichen Akten bzw. dem Ergebnis der Ergänzungsaufträge an den Bf und der durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung:

1. Der - seit 1991 von derselben steuerlichen Vertretung betreute - Bf war ab 1986 mit einem dem FA gegenüber als Handelsagentur bezeichneten, nicht protokollierten EU in den Bereichen „*Marktforschung, Beratung, Agentur und Handel (Export)*“ tätig (Quelle: V-Akt/Betriebsanmeldung vom 28.8.1986).

Von Beginn an verfügte der Bf über Gewerbeberechtigung für die Geschäftsfelder Handelsagentur/-gewerbe nach § 103 Abs.1b Z. 24/25 GewO 1973 sowie Marktforschung, ab Dez. 1995 zusätzlich über eine Gewerbebefugnis im Bereich EDV- und IT-Dienstleistungen. Diese Gewerbeberechtigungen waren im Verfahrenszeitraum unverändert aufrecht (lt. V-Akt der Abgabenbehörde im Mai 2004 Standortverlegungen an die Betriebsadresse X-Straße99, von wo aus der Bf bis Dez. 2008 seine unternehmerischen Aktivitäten (größtenteils im Wege zweier GmbH's) betrieb.

2. Nach der Aktenlage übte der Bf seine betriebliche Tätigkeit schon frühzeitig auf internationaler Ebene aus. Einem RM-Verfahren zur ESt/GW 1989/1990 ist zu ersehen, dass er schon zu dieser Zeit u.a. auf dem russischen Markt im Zusammenhang mit der Vermittlung von Lebensmittellieferungen tätig war (Quelle: RM-Akt der FLD Stmk. Gz B666-6/66, Stellungnahme der steuerlichen Vertretung des Bf vom 9.Dez.1993 betreffend Provisionsanspruch des Bf aus „*indirekten Lieferungen der Firma S. über Dr. (Bf-Nachname) an Russland*“).

Das dem anhängigen Rechtsmittelverfahren zugrunde liegende Geschäft ist, wie in der Folge näher ausgeführt wird, allerdings nicht diesem Geschäftsfeld zuzuordnen.

Die ab 1994 vorliegenden Daten der an den Bf ergangenen Umsatzsteuer-(USt-)Bescheide belegen eine rege internationale Geschäftstätigkeit des EU bis 1996 (steuerfreie Ausfuhrumsätze zuletzt 1,550.000,- ATS). Zugleich weisen diese Bescheide aber auch steigende Inlandsumsätze aus, welche zum Normalsteuersatz versteuert wurden (1996 rd. 1,476.000,- ATS).

Noch in der ESt-Erklärung 1997 (und später auch in jener für 2006) gab der Bf den Gegenstand seines EU mit der Branchenkennzahl „424“ (= Sonstiger Großhandel/ Mischbetrieb) an.

Da der Bf in der Beschwerdeverhandlung ausschließlich von einer Außenhandelstätigkeit seines EU sprach, geht das BFG davon aus, dass der erklärte Inlandsumsatz aus jenen Dienstleistungsbereichen stammte, für die der Bf seit Jahren weitere Gewerbebefugnisse besaß (Marktforschung bzw. EDV-/IT-Dienstleistungen).

In Hinblick darauf erweist sich die erstmals im finanzgerichtlichen Verfahren (ohne belegmäßigen Nachweis) vorgebrachte Darstellung des verfahrensgegenständlichen EU als reinen Außenhandelsbetrieb bis Ende 1996, dem erst nach dessen Betriebsaufgabe ein zweites Dienstleistungs-EU nachfolgte, aus Sicht des BFG als reine Zweckbehauptung, die durch das dargestellte Verfahrensergebnis widerlegt wird.

3. Ausgangspunkt des verfahrensgegenständlichen Schiedsgerichtsverfahrens war ein – dem BFG nicht vorliegender - Vertrag vom 17.Dez.1992 zwischen dem Bf und A.K., damals Alleininhaber eines russischen Handelsunternehmens aus dem Bereich der „*Autoindustrie*“, im Verfahrenszeitraum Vorstandsvorsitzender der „*XY-Nachfolgegesellschaft*“ (Schreibweise lt. Gerichtsakt LGZ Graz 77Cg777/77; Branchenzuordnung lt. Bf-Buchhaltung 1993/Konto 3510).

Mangels tragfähiger gegenteiliger Anhaltspunkte folgt das BFG der sowohl im zivil- als auch im schiedsgerichtlichen Verfahren von beiden Streitparteien vertretenen Beurteilung der „*XY-Nachfolgegesellschaft*“ als Rechtsnachfolgerin des A.K. im Vertrag mit dem Bf vom 17.Dez.1992.

Die im abgabenbehördlichen Verfahren vorgebrachten Ausführungen zum Tod des A.K. und der verfahrensgegenständlichen Forderungsbetreibung durch dessen Witwe sind

durch die Unterlagen aus dem Gerichtsverfahren 77Cg777/77 des LG ZRS Graz widerlegt, in welchem A.K. am 28. Febr. 2002 persönlich als Zeuge befragt wurde.

4. Die Eckpunkte des Vertrages vom 17. Dez. 1992 erschließen sich dem BFG aus übereinstimmenden Vorbringen der Streitparteien im zivilgerichtlichen Verfahren des LGZ Graz, 77Cg777/77 bzw. den bestätigenden Angaben des Bf in der finanzgerichtlichen Beschwerdeverhandlung.

Demnach war der Bf aufgrund des Vertrages vom 17. Dez. 1992 mit der Einziehung von zwei Forderungen des A.K. gegen die *Z. International Trade Services Handels GmbH* bzw. gegen eine im Verfahren nicht näher konkretisierte „*AB. GmbH*“ im Gesamtbetrag von 29.492,312,68 ATS beauftragt.

Als Leistungsentgelt des Bf war ein Honorar von 10% des eingebrachten Forderungsbetrages vereinbart.

Nach dem Verfahrensergebnis steht der Auftragsinhalt in keinem Zusammenhang mit einer Handelstätigkeit des Bf – und zwar weder mit Eigenhandel des EU, noch mit der Vermittlung von Handelsgeschäften. In den vorliegenden Unterlagen zum zivil- bzw. schiedsgerichtlichen Verfahren ist vom „*Loseisen blockierter Devisengelder*“ für den russischen Vertragspartner als Auftragsinhalt die Rede, wobei die betroffenen Geldmittel aus dessen Geschäftstätigkeit mit dritten Geschäftspartnern resultieren. Der Bf bestätigte diesen Vertragsinhalt in der Beschwerdeverhandlung.

Obwohl der Bf zum Nachweis der Grundlagen der zu beurteilenden Verbindlichkeit aufgefordert war, liegen dem BFG auch keine belastbaren Beweisergebnisse für eine Zuordnung des Vertrages vom 17. Dez. 1992 zu einer vorausgehenden oder nachfolgenden Handelstätigkeit zwischen dem Bf und A.K. vor. Einerseits fehlen zu einem angeblich vorausgehenden Basisvertrag mit A.K. über Lebensmittellieferungen jegliche Daten und Unterlagen, andererseits zeigt die Darstellung in der Beschwerdeverhandlung, dass der Bf (nachfolgende) Handelsgeschäfte mit A.K. lediglich erhofft hatte, während Letzterer offenbar nur unverbindlich (nicht näher konkretisierte) spätere „*Geschäfte*“ in Aussicht stellte.

Soweit sich in den Verfahrensunterlagen Hinweise auf Geschäfte über Lebensmittellieferungen zwischen dem Bf und seinem russischen Geschäftspartner finden, fehlt ein eindeutiger Konnex zum hier zu beurteilenden Vertragsverhältnis vom 17. Dez. 1992 (Aussage des Bf vom 28. Febr. 2002 im Zivilrechtsstreit vor dem LGZ Graz; Übersetzung einer angeblichen Vollmachtsurkunde des A.K. vom 28. März 1994 betreffend „*Deblokierung von Devisenmitteln*“ im Wert von rd. 7,3 Millionen USD aus zwei Geschäften der „*Fa XY*“ und „*Fa XYZ*“ aus dem Jahr 1991, davon eines betreffend den Verkauf von 113 Bussen).

Die Vollmachtsurkunde vom 28. März 1994 betrifft demnach einen weiteren Auftrag an den Bf zur Einziehung von Geldern des A.K.. Ein Zusammenhang mit dem verfahrensgegenständlichen Vertrag vom Dez. 1992 ist daraus für das BFG nicht erkennbar. Dem Verweis im Vollmachtstext auf einen Lebensmittelliefervertrag vom

21.Nov.1991 fehlt eine Bezugnahme zum Bf. In der Beschwerdeverhandlung hat der Bf zudem einen weiteren Honoraranspruch gegen A.K. verneint.

Die beiden Quellen sind im Übrigen auch nicht von einer Qualität, die einen Wahrheitsbeweis zu tragen vermag (keine Wahrheitspflicht für den Bf als Beklagter im Zivilprozess; unbeglaubigte Übersetzung einer nicht vorgelegten Vollmachtsurkunde mit abweichender Namensschreibweise betreffend den angeblichen Vollmachtgeber A.K.).

Vor diesem Hintergrund ordnet das BFG den Inhalt des Vertrages vom 17.Dez.1992 zwischen dem Bf und A.K. keiner Handelstätigkeit des EU zu. Tatsächlich war der Bf nach dem Verfahrensergebnis mit einer reinen Inkassotätigkeit für seinen russischen Geschäftspartner beauftragt. Die Bilanz des EU für 1995 legt nahe, dass dies nicht das einzige Inkassogeschäft des Bf gewesen war (vgl. „*Treuhandgeld Hr. Kunde-2*“ und „*Verrechnungskonto Kunde-3*“).

5. Lt. FB existierte zur fraglichen Zeit in Österreich eine *AB. Gesellschaft für den Export technischer Anlagen*, FN 555555c.

6. Im Frühjahr 1993 erreichte der Bf eine teilweise Einziehung der beiden vertraglich festgelegten Forderungen im Betrag von insgesamt 14.486.117,41 ATS. Sein darauf entfallendes Honorar von 1.448.611,74 ATS war im Gerichtsverfahren 77Cg777/77 LGZ Graz zwischen den Vertragsparteien unstrittig und scheint auch in den Fragmenten aus dem Rechenwerk des Bf für 1993 auf, welche dessen steuerliche Vertretung im Zuge der verfahrensgegenständlichen AP vorlegte (in der rechnerischen Darstellung zur Entwicklung des Kundenkontos 3510 „*A.B. -XY*“ des Jahres 1993 handschriftlich als „*Pönale*“ bezeichnet). Auch im schiedsgerichtlichen Verfahren ging der Bf von einem entsprechenden Honorar aus (Aufstellung v. 4.Dez.2001 auf S. 134 der von der steuerlichen Vertretung übermittelten Unterlagen aus dem Schiedsgerichtsverfahren).

Das BFG hegt keine Zweifel über einen Zufluss dieses Honorars beim Bf im Jahr 1993, zumal er gegen den entsprechenden Vortrag des Ermittlungsergebnisses in der Beschwerdeverhandlung keinen Einwand erhob und zugleich eine überzeugende Erklärung für dessen Verbuchung als „*Pönale*“ im Rechenwerk des EU schuldig blieb.

7. Abgesehen vom Honorar des Bf blieben die Geldbeträge aus den eingezogenen Forderungen zunächst in dessen treuhändiger Verwahrung in Österreich (im Rechenwerk des Bf für 1994 ist das Kundenkonto 3510 „*A.B. -XY*“ ausdrücklich als „*Treuhandgeld*“ bezeichnet) und wurden von diesem in der Folge zum Großteil in den Jahren 1993 und 1994 für verschiedene Geschäfte seines russischen Vertragspartners verwendet. Dazu erfolgten, jeweils nach Einzelverfügung des A.K., Zahlungsanweisungen vom österreichischen Bankkonto des Bf an diverse Geschäftspartner des russischen Partnerunternehmens im In- und Ausland. Verfügungsgewalt über diese Geldmittel besaß der Bf nicht.

Über den Inhalt dieser Geschäfte ist nichts bekannt, doch geht das BFG aufgrund der Verantwortung in der Beschwerdeverhandlung davon aus, dass der Bf dabei weder direkter Vertragspartner noch indirekter Nutznießer war.

Gemäß einer Aufstellung des Bf aus dem Schiedsgerichtsverfahren soll er von den eingezogenen rd. 14,500.000,- ATS auf die zuvor dargestellte Weise insgesamt etwa 10,850.000,- ATS im Auftrag und für Zwecke des A.K. verwendet haben. Eine zweite, A.K. zugeordnete Aufstellung (datiert mit 20. Jänner 1995) kommt auf knapp 10.000.000,- ATS (Bf/Schiedsgerichtsunterlagen S. 134 und S. 136).

Nach den vom Bf im AP-Verfahren vorgelegten Buchhaltungsunterlagen des EU befand sich per 31.12.1993 aus den für den russischen Vertragspartner eingezogenen Geldern noch ein Betrag von 3.353.048,68 ATS (243.675,55 €) in der Gewahrsame des Bf; per 31.12.1994 war es ein Restbetrag von 570.622,23 ATS (41.468,73 €).

8. Mit diesen Werten wies der Bf in den gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 erstellten Bilanzen seines im Laufe der Zeit unter der Bezeichnung „Euro-1 International Marketing“ geführten EU für 1993 bzw. 1994/1995 „Sonstige Verbindlichkeiten“ gegenüber „AB—XY“ aus.

In den Bilanzen des EU für 1996 bis 1998 wurde diese „Sonstige Verbindlichkeit“ mit 562.512,73 ATS (40.879,38 €) fortgeführt, bevor der Bf die Gewinnermittlung des EU ab 1999 auf § 4 Abs. 3 EStG 1988 umstellte. Die Übergangsgewinnermittlung berücksichtigt keine „Sonstige Verbindlichkeit“ „AB—XY“.

Eine Betriebsaufgabe oder Teilbetriebsaufgabe ist den Bilanzen des EU bis 1998 nicht zu entnehmen.

Auch bei der zum 31.12.2003 unter Inanspruchnahme der Bestimmungen des Art III UmgrStG erfolgten Einbringung des EU in die - im Mai 2004 vom Bf gegründete - „Euro-1 International Consulting GmbH“, FN 999999a (im Folgenden Euro-1 GmbH) scheint weder in der Schlussbilanz des EU noch in der Einbringungsbilanz der GmbH eine entsprechende Verbindlichkeit auf.

9. Der Einbringungsvertrag vom 27.Sept.2004 definiert den Einbringungsgegenstand wie folgt:

*„1. Herr Dr. (Bf-Vorname) (Bf-Nachname), geb. 99.9.9999, Kaufmann, (Betriebsort), X-Straße99, betreibt seit 1985 eine nicht protokollierte Einzelfirma. Dieses Unternehmen beschäftigte sich mit dem internationalen und nationalen Marketing, internationalem Projektmanagement und Organisationsentwicklung, Erwachsenenbildung, Trainingsleistungen, Aus- und Weiterbildungen, sowie der Beratung und Consulting im Zusammenhang mit den oben bezeichneten Geschäftszweigen sowie mit dem Handel mit Waren aller Art, Export und Import. Seit ca. 10 Jahren führt Herr Dr. (Bf-Vorname) (Bf-Nachname) dieses Unternehmen unter der nicht protokollierten Firma „Euro-1 International Marketing“.*

*2.)a In Hinblick auf die Verschärfung des Wettbewerbs in diesen Geschäftszweigen, insbesondere auch mit der verbundenen Haftungsbeschränkung der Trennung von Betriebs- und Privatvermögen, beabsichtigt Herr Dr. (Bf-Vorname) (Bf-Nachname) eine Änderung der Rechtsform seines vorstehend beschriebenen Unternehmens durch Einbringung desselben in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.“....*

Gemäß den folgenden Vertragsbestimmungen geht das unter Punkt 1. beschriebene EU „mit allen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen, mit allen Aktiven und Passiven nach dem Wert und zu den Werten der“ auf Basis der aus der Schlussbilanz zum 31.12.2003 abgeleiteten „Einbringungsbilanz“ auf die GmbH über (Einbringungsvertrag, Punkt 5.).

Punkt 6.) des Einbringungsvertrages enthält eine detaillierte Auflistung aller auf die GmbH im Rahmen der Einbringung übergehenden und zurückbehaltenen (positiven und negativen) Vermögenspositionen des EU.

Demnach werden - explizit zur Beseitigung eines negativen Kapitals des EU - die beiden in der BVE des FA im Detail dargestellten Verbindlichkeiten ausdrücklich nicht auf die Euro-1 GmbH übertragen (Bankschuld und Verbindlichkeit des EU gegenüber der ebenfalls dem Einflussbereich des Bf zuzuordnenden *Euro2 Marketing und Consulting GmbH*, FN 888888b, im Folgenden Euro-2 GmbH).

Andererseits sind nach Punkt 6. lit. c des Einbringungsvertrages etwa auch „alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswerten bzw. Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht aufscheinende Rechte und Verbindlichkeiten, Eventualrechte und Verbindlichkeiten, die den eingebrachten Betrieb betreffen sowie alle sonstigen mit diesem Betrieb verbundenen Rechte und Pflichten“ von der Einbringung in die neue GmbH erfasst.

Ergänzend lautet Punkt 6. lit. h des Einbringungsvertrages: „Insoweit betriebsnotwendige Aktiva und Passiva zum einzubringenden Betrieb gehören, die in der Einbringungsbilanz nicht enthalten sind, gelten solche ebenfalls als eingebracht und daher auf die übernehmende Gesellschaft übertragen.“

10. Bereits fast drei Jahre vor dem Abschluss des Einbringungsvertrages hatte die XY-Nachfolgegesellschaft am 29.Okt.2001 beim LGZ Graz die zu 77Cg777/77 erfasste Klage gegen den Bf wegen „3.337.731,49 ATS sA“ (242.562,40 €) eingebracht.

Lt. Klagschrift habe der Bf in diesem Umfang zumindest seit 1.Juli 1993 über eingezogene Gelder verfügt, die er zur Herausgabe an die Klägerin bzw. deren Rechtsvorgänger verpflichtet gewesen wäre. Die Verzinsung des Betrages war ab 1.Juli 1993 berechnet.

Nach langwieriger Klärung der Zuständigkeit eines von den Vertragsparteien im Vertrag vom 17.Dez.1992 vereinbarten österreichischen Schiedsgerichtes endete das beim LGZ Graz zu 77Cg777/77 anhängig gemachte Verfahren ohne inhaltliche Klärung mit Beschluss des OGH vom 8.August 2002.

Nachdem das Klagebegehren der XY-Nachfolgegesellschaft nach Entstehenszeitpunkt und Höhe weitgehend mit der in der Bilanz 1993 des EU ausgewiesenen „Sonstigen Verbindlichkeit“ „AB—XY“ (3.353.048,68 ATS/243.675,55 €) korreliert, geht das BFG von einem grundsätzlichen Konnex des zugrunde liegenden Sachverhaltskomplexes aus (mit dem Vertrag zwischen dem Bf und A.K. vom 17.Dez.1992 als Ausgangspunkt). Insofern erscheint der ursprüngliche betriebliche Charakter jenes Rechtsgeschäfts, das (zunächst) dem zivilgerichtlichen Verfahren zu 77Cg777/77 beim LGZ Graz und später

dem verfahrensgegenständlichen Schiedsgerichtsverfahren zu Grunde lag, hinreichend erwiesen.

11. Bereits vor Ergehen der OGH-Entscheidung hatte die *XY-Nachfolgegesellschaft* mit Schreiben vom 16. April 2002 die Einleitung des Schiedsgerichtsverfahrens veranlasst. Als Spruchkörper waren vier vom Bf beauftragte Rechtsanwälte tätig. Aus den Honorarnoten der Schiedsrichter nahm der Bf den Vorsteuerabzug in Anspruch und ordnete die Nettobeträge als Prozesskosten den verfahrensgegenständlichen Ausgaben nach § 32 Z. 2 EStG 1988 zu.

Nach dem im Frühjahr 2006 ergangenen Schiedsspruch bestand die eingeklagte Forderung mit 147.653,14 € (= 60,87%) zu Recht und mit 94.909,27 € nicht zu Recht.

Die Zahlungspflicht des Bf wurde unter Berücksichtigung einer kompensablen Gegenforderung von 9.545,82 € errechnet. Die Zinsenberechnung geht von einer Fälligkeit dieser Gegenforderung per 7. Nov. 2002 aus bzw. für die zu leistende Restschuld von einer Fälligkeit per 7. Nov. 1999.

Im Umfang eines Mehrbegehrens von 104.455,09 € (= 39,13%) ab 1. Juli 1993 wurde die Forderung der *XY-Nachfolgegesellschaft* abgewiesen.

12. Nähere Details zum Inhalt der schiedsgerichtlichen Entscheidung sind dem BFG nicht bekannt, da der Schiedsspruch - entgegen einer ausdrücklichen Aufforderung im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren - vom Bf, wie bereits im AP-Verfahren, nur als einseitiges Fragment übermittelt wurde. Insbesondere fehlt die Begründung des Schiedsspruchs zur Gänze, aber auch die diesem zu Grunde liegende Berechnung, sowohl betreffend die der Rechtsnachfolgerin des russischen Geschäftspartners zuerkannte Teilforderung, als auch hinsichtlich des Verzinsungszeitraums und der Prozesskosten. Auch über Informationen/Unterlagen zum Parteivortrag im Verlauf des Verfahrens und die dort vorgebrachten Beweismittel verfügt das BFG nicht.

In der Beschwerdeverhandlung beschränkte sich der Bf auf den Hinweis, das Schiedsgericht habe, für ihn völlig überraschend, von ihm getragene Aufwendungen betreffend Geschäftsreisen des A.K. (Hotel-/Flugkosten) als nicht verrechenbar erkannt. Weiterführende Unterlagen wurden nicht vorgelegt.

Lt. Aufstellung v. 4. Dez. 2001 über die verwendeten Treuhandgelder (Schiedsgerichtsunterlagen S. 134) umfasste die betreffende Position einen Betrag von 42.201,66 ATS/3.066,91 €. Nach den Unterlagen aus dem AP-Verfahren waren im Rechenwerk des Bf bis Ende 1994 für Kostenersätze an A.K. insgesamt 112.547,- ATS/8.607,- € berücksichtigt worden (Konto 3511/„Kredit AK.“).

Des Weiteren schloss der Bf in der Beschwerdeverhandlung das Zustandekommen einer weiteren Honorarvereinbarung, wie in der zuvor genannten Aufstellung v. 4. Dez. 2001 berücksichtigt (724.305,87 ATS/52.637,43 € „Honorar 5% Sonderaufträge“), aus. Den AP-Unterlagen zur Bilanz des EU für 1994 ist ein entsprechender Erlös nicht zu entnehmen.

Folgt man den Angaben des Bf, erschließt sich aus dessen Darstellung in der Beschwerdeverhandlung in Verbindung mit den übrigen Verfahrensunterlagen für das BFG, dass die zu tilgende Verbindlichkeit mit einem Teilbetrag von etwa 35% seinerzeit vom Bf als Treuhandgeld vereinnahmt worden war. Für den verbleibenden Restbetrag fehlen jegliche Anhaltspunkte.

Neben der Unklarheit über die Grundlage der vom Schiedsgericht anerkannten Forderung der klagenden Partei, konnte die Beschwerdeverhandlung auch in Bezug auf die Gegenforderung, den Verzinsungszeitraum und die im Schiedsspruch enthaltenen Prozesskosten zu keiner Klärung beitragen.

13. Die im finanzgerichtlichen Verfahren nach Aufforderung vom Bf vorgelegten Unterlagen zum Schiedsgerichtsverfahren beschränken sich, bis auf einzelne Seiten (darunter v.a. die bereits erwähnten Seiten 134 und 136), auf reine Verfahrensunterlagen (Terminvereinbarungen und -verlegungen, Fristerstreckungsanträge u. dgl.). Auf Schriftsätze mit inhaltlichem Bezug zum Gegenstand des Schiedsgerichtsverfahrens wird lediglich in diversen Begleitschreiben verwiesen. Die Schriftsätze selbst wurden nicht vorgelegt.

Der Bf begründete die Nichtvorlage angeforderter Unterlagen im Verfahren pauschal mit dem Verlust von Dokumenten im Zuge eines Hochwasserereignisses sowie mit dem mehrmaligen Wechsel des Berufssitzes bzw. einem Wohnungswechsel, ohne auf Details einzugehen oder dazu Nachweise vorzulegen. Die Beschaffung von Kopien, v.a. beim inzwischen pensionierten steuerlichen Vertreter, war ihm über ein Jahr lang urlaubsbedingt nicht möglich und erfolgte auch nicht unter dem Eindruck der Ladung zur Beschwerdeverhandlung.

Die Gründe für eine Aufbewahrung zwar wenig aussagekräftiger Verfahrensunterlagen, während Unterlagen mit materiellem Inhalt – darunter insbesondere auch der vollständige Schiedsspruch aus dem Jahr 2006 - zur Gänze nicht mehr greifbar sein sollen, legte der Bf, trotz schriftlicher Aufforderung, im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren nicht offen.

Zum behaupteten Hochwasserereignis blieb der Bf auch in der Beschwerdeverhandlung jegliche Informationen schuldig, die einer Überprüfung zugänglich wären.

Die ZMR-Daten weisen dessen Hauptwohnsitz von 1992 bis Ende 2011 mit (Bf-Hauptwohnsitzadresse) aus. Im Juli 2013 wurde diese Liegenschaft lt. Grundbuch von der Gattin des Bf verkauft. Seit März 2016 befindet sich der Familienwohnsitz in einem neu errichteten Einfamilienhaus am Nachbargrundstück.

Den abgabenbehördlichen Unterlagen/Datenbeständen ist zudem eine zweimalige Übersiedlung des Betriebsstandortes zu entnehmen (Mai 2004 bzw. nochmalige Verlegung des Büros im Verlauf der AP im Dez.2008).

Bereits ab August 2008, somit Monate vor diesem zweiten Umzug, war der Bf vom Prüfer zur Vorlage der Unterlagen aus dem Schiedsgerichtsverfahren aufgefordert worden, doch waren diese nicht auffindbar gewesen. Erst ein Jahr später, im Sommer 2009, war dem

Prüfer gegenüber erstmals ein „aufgetauchter“ „Koffer aus der Büroübersiedlung“ erwähnt worden, in dem der Bf Unterlagen aus dem Schiedsgerichtsverfahren erhofft hatte. Die in der Folge dennoch unterbliebene Unterlagenvorlage im AP-Verfahren belegt, dass diese Hoffnung unbegründet gewesen war.

Es erscheint dem BFG wenig überzeugend, dass Unterlagen aus dem erst 2006 beendeten Schiedsgerichtsverfahren in Umzugsunterlagen aus der ersten Betriebsstandortverlegung im Jahr 2004 enthalten gewesen und mit diesen in Verstoß geraten sein könnten. Dies betrifft insbesondere den Schiedsspruch vom Mai 2006 im vollen Wortlaut.

Bereits in der Anfangsphase der AP – lange vor dem zweiten Bürowechsel bzw. umso mehr vor dem deutlich späteren Wohnungsumzug - waren die Unterlagen über Monate vergeblich angefordert worden.

Von einem Hochwasserschadensereignis war im gesamten AP-Verfahren keine Rede gewesen.

Vor diesem Hintergrund beurteilt das BFG die zur Nichtvorlage der schiedsgerichtlichen Unterlagen vorgebrachte Verantwortung des Bf als reine Zweckbehauptung, der es keinen Glauben schenkt. Die selektive Vorlage bloßer Verfahrensunterlagen aus dem Schiedsgerichtsverfahren spricht aus Sicht des BFG für die bewusste Nichtvorlage verfahrensrelevanter Dokumente mit inhaltlichem Bezug zur strittigen Geschäftsbeziehung mit A.K. bzw. dessen Rechtsnachfolgerin, mit dem Ziel einer Verschleierung der dem Schiedsspruch tatsächlich zugrunde liegenden Fakten.

14. Aufgrund der fehlenden Unterlagen kann vom BFG nicht mit der erforderlichen Sicherheit festgestellt werden, welcher Sachverhalt zum schiedsgerichtlichen Teilzuspruch der strittigen Forderung an die Klägerin führte. Wegen der Akzessorietät von Nebenkosten wirkt sich dieser Umstand auch auf die abgabenrechtliche Behandlung des geltend gemachten Zinsaufwandes und der Prozesskosten aus.

15. Die unzureichende Nachweisführung betraf über lange Strecken des vom BFG durchgeführten Ermittlungsverfahrens auch die tatsächliche Kostentragung der aus dem Schiedsspruch resultierenden Zahlungsverpflichtungen durch den Bf (Zahlungsbeleg vom 29. Juni 2006 über 191.629,42 €). Erst unmittelbar vor der mündlichen Verhandlung legte der Bf dazu geeignete Nachweise vor.

Offen blieb allerdings bis zuletzt eine Klärung des in den vorgelegten Prozesskostenunterlagen aufscheinenden Hinweises auf einen „Versicherungsbeitrag“ der Euro-2 GmbH (Zahlungsbeleg v. 14. Nov. 2005). Das dbzgl. Vorbringen in der Beschwerdeverhandlung („Absicherungsbeitrag“ statt „Versicherungsbeitrag“) lieferte keine für das BFG nachvollziehbare Erläuterung. Da eine Ersatzleistung durch einen weiteren Rechtsträger mangels pflichtgemäßer Mitwirkung des Bf dem Grunde und der Höhe nach ungeklärt blieb, war eine Feststellung der tatsächlich von ihm getragenen Kostenhöhe für das BFG letztlich nicht möglich.

16. Im Gegensatz zu den vielfach nur behaupteten Vorbringen des Bf, findet der in der BVE des FA dargestellte Auszug aus dessen V-Akt seine Entsprechung in den vorgelegten Verfahrensunterlagen des FA bzw. der abgabenbehördlichen Datenbank. Nachdem die auf den S. 5 - 7 der gegenständlichen Entscheidung zitierten, in der Begründung zur BVE des FA vom 25.Nov.2011 zusammengefassten Inhalte aus dem V-Akt des Bf durch das weitere Ermittlungsergebnis nicht in Frage gestellt werden, erhebt das BFG diese Feststellungen des FA schließlich – soweit nicht ausdrücklich mit dem zuvor dargestellten gerichtlichen Ermittlungsergebnis im Widerspruch stehend - zur eigenen Sachverhaltsfeststellung und legt sie der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde. Dies betrifft insbesondere auch jene Feststellungen, die das FA im Zusammenhang mit dem Ausschluss einer Teilbetriebsaufgabe der Handelssparte des EU traf, einschließlich des Fehlens von Hinweisen auf die Bekanntgabe/Versteuerung einer Teilbetriebsaufgabe in den vorliegenden abgabenbehördlichen Unterlagen/Daten.

18. Zusammenfassend hält es das BFG auf Basis der dargestellten Sachverhaltsfeststellungen für erwiesen, dass Ausgangspunkt jener Verbindlichkeit, die dem zu beurteilenden Schiedsspruch aus dem Jahr 2006 zugrunde liegt, der Vertrag zwischen dem Bf und A.K. vom 17.Dez.1992 gewesen war. Allerdings ist nicht von einem Warenhandelsgeschäft als Vertragsinhalt auszugehen, sondern von einer reinen Inkassovereinbarung.

Tatsächlich war der Bf mit der Einziehung von Geldforderungen seines russischen Vertragspartners beauftragt gewesen. Hinsichtlich der eingezogenen Gelder war ihm dabei grundsätzlich die Funktion eines (nicht verfügungsberechtigten) Treuhänders bzw. Verwahrers zugekommen, der die vereinnahmten Gelder gemäß Einzelverfügungen des A.K. zu verwenden hatte. Lediglich im Ausmaß des zur Abgeltung der Leistungen des Bf einbehaltenen Honorars war dieser wirtschaftlich verfügungsberechtigter Empfänger gewesen (1993/1.448.611,74 ATS).

Der Bf war im Dez.1992, zur Zeit des Vertragsabschlusses mit A.K., mit seinem EU bereits am russischen Markt präsent gewesen (vgl. RM-Verfahren 1989/1990 Geschäftsbeziehung S.). Da er zu dieser Zeit mit keinem weiteren Unternehmen Einkünfte erzielte, war das Geschäft mit A.K. zweifelsfrei dem EU zuzuordnen.

Die Gewerbebefugnisse des Bf einerseits bzw. die Daten seiner Bilanzen und der vorliegenden USt-Bescheide bis 1996 belegen, dass das EU bis zumindest 1996 als Mischbetrieb mit unterschiedlichen Geschäftsfeldern geführt worden war, ohne klare Abgrenzung der einzelnen Tätigkeitsbereiche im Sinn abgabenrechtlicher Teilbetriebe. Ein zunächst als reines Handelsunternehmen geführtes EU des Bf lag nicht vor. Entsprechend geht das BFG auch nicht von einer Betriebsaufgabe beim EU vor dessen Umgründung per Ende 2003 aus. Des Weiteren brachte das Verfahren keine Teilbetriebseigenschaft für die Handelssparte des EU hervor.

Auch für die verfahrensgegenständliche Inkassotätigkeit des Bf ergaben sich keine Hinweise auf einen eigenständigen Teilbetrieb im Rahmen des strittigen EU. Das BFG

geht nicht von einer Zugehörigkeit dieser Tätigkeit zur Handelssparte des EU aus, sondern ordnet dieses Geschäftsfeld dem Dienstleistungsbereich des EU zu, für welchen die Voraussetzungen eines Teilbetriebes ebenfalls nicht erwiesen sind.

Auch losgelöst von einer (Teil-)Betriebsaufgabe erbrachte das Verfahren für den Zeitraum bis zur Einbringung des EU in die Euro-1 GmbH keine Nachweise für eine Trennung des wirtschaftlichen Zusammenhangs der in den Bilanzen des EU bis Ende 1998 als „*sonstige Verbindlichkeit*“ ausgewiesene Treuhandgeldschuld gegenüber A.K. vom EU.

Aufgrund der zitierten Formulierungen des Einbringungsvertrages vom 24.Sept.2004 geht das BFG allerdings davon aus, dass die verfahrensgegenständliche Fremdgeldverbindlichkeit des Bf betreffend die bis dahin nicht (vereinbarungsgemäß) für Zwecke des russischen Treugebers verwendeten Geldmittel mit dem EU in die Euro-1 GmbH eingebracht wurde.

Die unzureichende Mitwirkung des Bf sowohl im abgabenbehördlichen als auch im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren verhinderte eine Klärung des Sachverhalts, der dem schiedsgerichtlichen Teilzuspruch an die Rechtsnachfolgerin seines ehemaligen russischen Geschäftspartners zugrunde liegt. Die finanzgerichtlichen Ermittlungsmöglichkeiten zur Beischaffung der schiedsgerichtlichen Unterlagen waren durch die anwaltliche Verschwiegenheitspflicht der Schiedsrichter beschränkt.

Schließlich wurde im Ermittlungsverfahren nicht nachgewiesen, in welchem Umfang der Bf die geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Schiedsspruch aus dem Jahr 2006 tatsächlich dauerhaft trug (Stichwort „*Versicherungsbeitrag*“).

II. Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind ( § 4 Abs. 4 EStG 1988).

Nach § 32 Z. 2 EStG 1988 idF 2006 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch „*Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen), (....) und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger.*“

Erste Voraussetzung für eine steuerliche Berücksichtigung nachträglicher betrieblicher Einkünfte ist ein eindeutiger wirtschaftlicher Funktionszusammenhang mit einer inzwischen beendeten (veräußerten oder aufgegeben) betrieblichen Einkunftsquelle (VwGH 16.12.1998, 96/13/0007).

Der Aufgabe eines Betriebes ist die Aufgabe eines Teilbetriebes gleichzusetzen, vorausgesetzt, es liegen die abgabenrechtlich geforderten Merkmale eines Teilbetriebes bzw. einer Teilbetriebsaufgabe vor.

Zur Rechtslage betreffend das Vorliegen einer Teilbetriebsaufgabe wird aus verfahrensökonomischen Gründen auf die ausführlichen und profunden Ausführungen des FA in der BVE verwiesen (vgl. Zitierung Seiten 7/8 dieser Entscheidung).

Bei Aufgabe eines (Teil-) Betriebes ist auf den Zeitpunkt der Aufgabe nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches ein Aufgabegewinn zu ermitteln.

Damit sind insbesondere auch Forderungen und Verbindlichkeiten (uU im Wege von Rückstellungen) erfasst. Der spätere Zufluss oder Abfluss bleibt ohne steuerliche Folgen. Daher kann § 32 Z 2 EStG nur solche Einkünfte bzw. Verluste betreffen, die sich nach dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe ereignen und deshalb im Aufgabegewinn noch nicht berücksichtigt werden konnten.

Soweit nach Betriebsbeendigung eintretende Änderungen des ehemaligen Betriebsvermögens zu nachträglichen Betriebsausgaben führen, sind diese – an die Aufgabebilanz anknüpfend - nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs zu ermitteln.

Unterlässt eine Steuerpflichtiger nach Betriebsbeendigung zumutbare Schritte zur Tilgung von Verbindlichkeiten, die aus dem aufgegebenen Betrieb stammen, unterbricht er damit das Band zur betrieblichen Veranlassung mit der Folge, dass etwa anfallenden Zinsen der Abzug im Rahmen des § 32 Z. 2 EStG mangels Betriebsausgabencharakters verwehrt ist (VwGH 22.10.1996, 95/14/0018).

Von Einkünften iSd § 32 Z 2 EStG kann nicht gesprochen werden, wenn eine betriebliche Tätigkeit weiter besteht. Geschäftsfälle bei bestehender betrieblicher Tätigkeit sind grundsätzlich nach den gesetzlichen Bestimmungen der entsprechenden Einkunftsart unter Berücksichtigung unter anderem der gewählten Gewinnermittlungsart zu beurteilen (VwGH 16.12.98, 96/13/0007).

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ist nur notwendiges Betriebsvermögen (BV), dieses aber zwingend in die Bilanz aufzunehmen.

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. VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 0170).

Unterbleibt für ein zum notwendigen BV zählendes Wirtschaftsgut (WG) ein Ausweis in der Bilanz, ändert sich an dessen Eigenschaft als BV nichts (Grundsatz der Bilanzwahrheit). Dies auch dann nicht, wenn der Erfassung in der Bilanz geltende Bilanzierungsgrundsätze (GoB) entgegenstehen (VwGH 23.1.02, 98/13/0213; VwGH 25.9.2001, 96/14/0109; 13.12.1957, 0192/56). Andererseits kann der Einbuchung eines WG in die Bilanz Indizwirkung für dessen BV-Eigenschaft zukommen (VwGH 24.10.02, 98/15/0083).

Zum Betriebsvermögen gehören nur Wirtschaftsgüter, die im (wirtschaftlichen) Eigentum des Unternehmers stehen. Wirtschaftliches Eigentum im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO setzt voraus, dass die Herrschaft über ein WG gleich einem Eigentümer ausgeübt wird. Dazu muss der Betreffende in der Lage und imstande sein, auf Dauer die tatsächliche Herrschaftsmacht auszuüben und andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (zB. VwGH 20.11.1990, 90/14/0139).

Dies gilt auch für Fremdgelder, die bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 nur dann (gewinnneutral) zu erfassen sind, wenn die vereinnahmten Geldbeträge zunächst in das Eigentum des Steuerpflichtigen fallen und nur eine schuldrechtliche Verpflichtung zur Weiterleitung besteht. Steht das Eigentum anderen Personen zu, sind die Geldbeträge nicht als Betriebseinnahme, die Weiterleitung der Beträge an den Eigentümer nicht als Betriebsausgabe zu erfassen. Derartige Geldbeträge sind in der Gewinnermittlung nicht auszuweisen, sie gehören nicht zum Betriebsvermögen des Unternehmers (vgl. VwGH 14.11.1990, 90/13/0104; BFH 4.11.2004, III 5/04 und Zorn in HR § 4 Abs.1 Rz 22).

Die Entnahme eines WG aus dem Betriebsvermögen eines aufrechten Betriebes setzt regelmäßig ein tatsächliches, nach außen in Erscheinung tretendes Verhalten des Abgabepflichtigen voraus. Die Entnahme von Betriebsvermögen erfolgt nicht bereits in dem Zeitpunkt des Willensentschlusses, eine Entnahmehandlung zu setzen, sondern erst mit der in der Außenwelt wahrnehmbaren Umsetzung dieses Entschlusses (VwGH 7.8.2001, 96/14/0150).

Art III UmgrStG ermöglicht unter den in diesem Abschnitt des UmgrStG genannten Voraussetzungen die steuerlich unbelastete Überführung eines bis dahin als Einzelunternehmen geführten Betriebes im Wege einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (Einzelrechtsnachfolge). Ziel einer derartigen Maßnahme ist die Fortführung des Betriebes in anderer Rechtsform. Der VwGH beurteilt die Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft nach Art III UmgrStG als „Veräußerung“, die im Fall der Buchwertfortführung nach § 27 Abs. 7 EStG ohne Veräußerungsgewinnbesteuerung bleibt (VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126).

Zu den wesentlichen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der steuerlichen Begünstigungen des Art III UmgrStG gehört, soweit hier von Bedeutung, die Übertragung eines Betriebes, der einen positiven Einbringungswert aufweist. Das zu diesem Zweck erfolgte Zurückbehalten von (positiven oder negativen) WG aus dem bisherigen BV des EU ist für die Anwendung des Art III UmgrStG unschädlich. Die zurückbehaltenen WG werden zugleich im Wege einer Entnahmevorganges in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt, mit der Folge einer steuerlichen Unbeachtlichkeit späterer Wertänderungen (vgl. VwGH 30.9.2009, 2004/13/0169; 24.9.2008, 2006/15/0255).

Die WG des einzubringenden EU sind in dessen auf den Einbringungsstichtag nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zu erstellenden Schlussbilanz erfasst. Inwieweit in der Schlussbilanz enthaltenen WG im Rahmen der Einbringung nicht auf die Kapitalgesellschaft übergehen sollen, wird durch explizite Bezeichnung der zurückbehaltenen WG im Einbringungsvertrag zum Ausdruck gebracht. Zugleich unterbleibt eine Aufnahme der entnommenen WG in die Einbringungsbilanz der Kapitalgesellschaft (= erste Bilanz nach der Übertragung des EU).

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden „*die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.*“

Nach § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Dazu sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind. Kann ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, genügt die Glaubhaftmachung.

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden (§ 115 BAO) besteht nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes. In dem Ausmaß, in dem die Möglichkeiten amtswegiger Ermittlungen der Behörde aus Gründen eingeschränkt sind, die der Sphäre des Abgabepflichtigen zugehören, steigt dessen Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren.

Diese Mitwirkungspflicht umfasst auch eine Beweismittelvorsorge- und – beschaffungspflicht. Der Abgabepflichtige hat schon bei der Führung der Aufzeichnungen und Gestaltung der Belege die Defizite amtswegiger Ermittlungsmöglichkeiten auszugleichen, soweit ihm dies zumutbar ist.

Neben den in § 115 Abs. 1 BAO explizit genannten Sachverhalten mit Auslandsbezug besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen aufgrund von Umständen, die seiner Sphäre zuzuordnen sind, etwa bei gesetzlichen Geheimhaltungsverpflichtungen (z.B. § 38 BWG, § 9 Abs. 2 RAO), bei schwer fassbaren Leistungsinhalten, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann oder Verhältnisse behauptet werden, die mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch stehen.

Keine amtswegige Ermittlungspflicht besteht - aufgrund der Nähe zum Beweis - generell dort, wo nach Lage des Falles nur der Abgabepflichtige Angaben zum Sachverhalt machen kann. Darüber hinaus tritt die Verpflichtung der Behörde zur Sachverhaltsprüfung nach allen Richtungen hin zurück, soweit ein Abgabepflichtiger trotz bestehender Verpflichtung die Mitwirkung an der Wahrheitsfindung unterlässt (vgl. z.B. VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0041; 26.11.2015, 2012/15/0041; 15.12.2009, 2006/13/0136; 28.5.2009, 2008/15/0046; 22.04.2009, 2004/15/0144; 25.6.2007, 2004/17/0105; 30.9.2004, 2004/16/0061; 30.05.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011; 21.10.1993, 92/15/0002; 27.01.1972, 1671/70 je mwN).

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

Die angeführten Verfahrensbestimmungen gelten zufolge § 2a BAO auch für das Verfahren vor dem BFG.

III. Auf Basis der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage erachtet das BFG das Rechtsmittelbegehren des Bf für nicht berechtigt.

Wie festgestellt, war der Bf zur Zeit des Vertragsabschlusses mit A.K. im Dez. 1992 mit seinem EU bereits am russischen Markt präsent und dieses Geschäft zweifelsfrei dem EU zuzuordnen.

Unstrittig ist, dass der Bf im Verfahrensjahr 2006 dieses EU nicht mehr betrieb. Insofern erfüllte er eine der Voraussetzungen für die Geltendmachung nachträglicher Betriebsausgaben iSd § 32 Z. 2 EStG.

Die in Erfüllung des Vertrages vom 17. Dez. 1992 für A.K. vereinnahmten Gelder befanden sich – abgesehen von jenem Teil, der vereinbarungsgemäß auf das Honorar für die Inkassotätigkeit entfiel – mangels eigenständiger Verfügungsberechtigung des Bf nicht in dessen wirtschaftlichem Eigentum und bildeten damit kein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut (WG) im EU. Im zuletzt genannten Ausmaß war weder der Geldzufluss im EU gewinnwirksam, noch die Verausgabung der Gelder auf Anweisung des A.K. bzw. eine allenfalls vereinbarungsgemäße Verwendung für Ausgaben, die im Zusammenhang mit diesen Geschäften anfielen (z.B. Kosten des Aufenthalts von A.K. in Österreich im Zusammenhang mit der Abwicklung der vom Bf übernommenen Inkassogeschäfte). Doch ändert dies nichts an der betrieblichen Veranlassung der Geldtransaktionen und damit deren Zugehörigkeit zum EU des Bf (als nichtbilanzierungsfähige Fremdgelder).

Soweit (noch) nicht für Zwecke des russischen Auftraggebers verwendete Gelder in den Bilanzen des EU erfasst waren, kam diesem Ausweis lediglich die Funktion einer (erfolgsneutralen) Evidenzierung zu (in den Bilanzen durch die Bezeichnung „*Verrechnungsverbindlichkeit*“ zum Ausdruck gebracht). Veränderungen dieser Positionen konnten zu keinen Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn des EU führen.

Entsprechendes gilt insofern für eine Rückzahlung der „*Verrechnungsverbindlichkeit*“ aufgrund des Schiedsspruches aus dem Jahr 2006. Folgerichtig hat der Bf bei der Berechnung der nach § 32 Z. 2 EStG geltend gemachten nachträglichen Betriebsausgaben den letzten Bilanzansatz der „*Verrechnungsverbindlichkeit*“ „AB—XY“ (31.12.1998/ 40.879,38 €) vom zu leistenden „Forderungsbetrag“ (138.107,32 €) in Abzug gebracht.

Wie ausgeführt, blieben die Grundlagen des der Klägerin schiedsgerichtlich zugesprochenen „Forderungsbetrages“ mangels Mitwirkung des Bf im anhängigen Verfahren weitgehend ungeklärt.

Auf Grundlage der unter Punkt II ausgeführten Verfahrensgrundsätze, oblag es dem von der Abgabenbehörde bzw. dem BFG zur Beseitigung von Zweifeln über die Richtigkeit seiner Angaben in den Abgabenerklärungen aufgeforderten Bf, den Nachweis über den Betriebsausgabencharakter der geltend gemachten Aufwandspositionen zu erbringen. Allein aufgrund des Auslandsbezuges und der anwaltlichen Verschwiegenheitspflicht der von ihm beauftragten Schiedsrichter traf ihn eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung. Mit der aus der Mitwirkungspflicht resultierenden Nachweispflicht war eine Verpflichtung zur zeitgerechten Beweisvorsorge bzw. –beschaffung verbunden. Aufgrund der Zuordnung von Ausgaben zum Bereich des § 32 Z. 2 EStG betraf die Nachweispflicht auch jene Merkmale, die den wirtschaftlichen Funktionszusammenhang der geltend gemachten Kosten zur ehemaligen betrieblichen Tätigkeit dokumentieren.

Als langjährig steuerlich vertretener Inhaber eines international tätigen Unternehmens, der zugleich als Funktionär einer Interessensvertretung mit den wirtschaftlichen Verhältnissen in den Ländern des ehemaligen „Ostblocks“ wohlvertraut war, konnten den Bf diese Verpflichtungen nicht unvorbereitet treffen. Der Verweis auf die 30jährige Verjährungsfrist seiner Geldverbindlichkeit gegenüber A.K. bzw. XY-Nachfolgegesellschaft im Vorlageantrag zeigt, dass er nicht nur abgabenrechtliche Gründe hatte, die Bezug habenden Geschäftsunterlagen aufzubewahren und ihm dies auch bewusst war.

Den vorliegenden Berechnungsunterlagen der steuerlichen Vertretung zufolge nahm der Bf während des (mehrjährigen) Schiedsgerichtsverfahrens den Vorsteuerabzug aus den Honorarnoten der Schiedsrichter (zur Gänze) in Anspruch. Damit verbunden war u.a. die abgabenrechtliche Verpflichtung zur Belegaufbewahrung (§ 132 BAO), die mit der Geltendmachung der strittigen Aufwendungen in der ESt-Erklärung 2006 eine entsprechende Erweiterung erfuhr. In dem etwa zwei Jahre nach dem Abschluss des Schiedsgerichtsverfahrens beginnenden AP-Verfahren war die Beibringung der zugehörigen Unterlagen von Anfang an ein zentrales Thema gewesen. Die Einbringung des verfahrensgegenständlichen Rechtsmittels war somit der letzte Vorgang in einer Reihe von Entwicklungen, die den Bf zur Aufbewahrung und Vorlage der dem Rechtsmittelbegehren zugrunde liegenden Beweismittel veranlassen mussten, zu der er abgabenrechtlich auch verpflichtet war.

Der Bf kam seiner Nachweisverpflichtung im durchgeführten Ermittlungsverfahren nur äußerst schleppend und letztlich insgesamt bei Weitem unzureichend nach.

Weshalb die dafür vorgebrachten Gründe (Beweismittelverluste durch Hochwasser, Wohnortswechsel und Betriebsstandortverlegungen) das BFG nicht überzeugten, wurde bereits ausgeführt. Dies umso mehr, als sich der Bf auch hinsichtlich dieser Gründe weitgehend auf bloße Behauptungen beschränkte. Zur vorgebrachten Pensionierung des steuerlichen Vertreters ist darauf zu verweisen, dass jener Sachbearbeiter, der bereits im AP-Verfahren für den Bf einschritt, diesen auch zur Beschwerdeverhandlung im anhängigen Verfahren begleitete.

Für das BFG ergibt sich – nicht zuletzt durch die monatelangen Verzögerungen im AP-Verfahren, denen die Vorlage augenscheinlich ausgewählter, nicht aussagekräftiger Unterlagen aus dem Schiedsgerichtsverfahren an das BFG folgte - das Bild einer bewussten Nichtvorlage von verfahrensrelevanten Beweismitteln, mit welcher der Bf schon gegen seine grundlegenden abgabenrechtlichen Mitwirkungspflichten verstieß. Der Bezug zu einem (lange zurückliegenden) Auslandssachverhalt und die Beschränkung der behördlichen/gerichtlichen Ermittlungsmöglichkeiten durch die anwaltlichen Verschwiegenheitspflichten der Schiedsgerichtsorgane, verpflichtete ihn darüber hinaus zu einer erhöhten Mitwirkung an der Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts. Im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren wurde er schriftlich explizit darauf aufmerksam gemacht, dass dieser Verpflichtung mit bloßen Behauptungen nicht entsprochen wird.

Da der Bf trotz der dargestellten Umstände seiner Mitwirkungspflicht nicht im zumutbaren Ausmaß nachkam, trat zugleich die Verpflichtung des BFG für weitergehende Ermittlungen zur Beschaffung von Beweismitteln in den Hintergrund.

Im Ergebnis blieb auf diese Weise die Berechnung des im schiedsgerichtlichen Spruch bei Außerachtlassung der Gegenforderung mit 147.653,14 € bezifferten Kapitalanteils der Zahlungsverpflichtung des Bf einer Beurteilung durch das BFG entzogen. Zugleich blieben damit die Gründe für dessen Leistungsverpflichtung über den 1995 - 1998 in seinem EU unverändert bilanzierten Wert der „*Verrechnungsverbindlichkeit*“ „AB— XY“ hinaus, ungeklärt.

Zwar wäre beim vorliegenden Sachverhalt ein Betriebsausgabenabzug im Rahmen des § 32 Z. 2 EStG nicht per se auszuschließen, etwa soweit der schiedsgerichtlich bestätigten Forderung der russischen Klägerin gegenüber dem Bf Schadenersatz- bzw. Pönalcharakter zukam. Doch kommt es in diesem Fall darauf an, ob das Verschuldensausmaß des Bf den ehemals betrieblichen Zusammenhang der Zahlung unterbrach (vgl. VwGH 29.7.1997, 93/14/0030; 29.6.1995, 93/15/0106; 19.05.1994, 92/15/0171; 22.10.1991, 91/14/0034).

Da der Bf - trotz Aufforderung und aus Gründen, die er selbst zu verantworten hat - keine Unterlagen aus dem Schiedsgerichtsverfahren vorlegte, welche eine derartige Beurteilung ermöglicht hätten und das BFG auch nicht auf andere Weise Kenntnis über diese Beweismittel erlangte (der beige-schaffte Akt des LGZ Graz 77Cg777/77 umfasste dem Schiedsgerichtsverfahren zeitlich vorgelagerte Inhalte), war die Feststellung eines Betriebsausgabencharakters der Zahlungspflicht des Bf insoweit nicht möglich. Die Konsequenz der Nichtabzugsfähigkeit des Betrages von 97.227,94 € resultiert aus der Verletzung der in §§ 115, 119 und 138 BAO begründeten Verpflichtungen des Bf und ist unter den gegebenen Umständen von ihm zu tragen.

Dem vom Bf aufgrund des Schiedsspruches an die Rechtsnachfolger des A.K. zu leistenden Betrag kommt damit in Höhe des schiedsgerichtlich festgestellten Forderungsbetrages der Klägerin von 147.653,14 € insgesamt beim Bf kein Betriebsausgabencharakter im Sinne des § 32 Z 2 EStG zu.

Bleibt zu klären, ob dies auch auf die geltend gemachten Zinsen und Prozesskosten zutrifft.

Auch zur Rechtsqualität der schiedsgerichtlich zugesprochenen Zinsen blieb der Bf die gebotene Erläuterung/Nachweisführung schuldig.

Da ihm nach dem festgestellten Sachverhalt eine Nutzung der für den russischen Geschäftspartner vereinnahmten Gelder nicht eingeräumt war, ist auszuschließen, dass die zu beurteilenden Zinsen als Nutzungsentgelt für den Zeitraum zwischen Vereinnahmung und Rückzahlung der Fremdgeldbeträge anfielen.

Lag der verspäteten Rückzahlung der vereinnahmten Fremdgelder ein den Betriebsausgabencharakter unterbrechendes, schuldhaft vertragswidriges Verhalten des Bf zugrunde, kommt den Zinsen derselbe rechtliche Charakter zu, wie dem unzulässig aushaftenden Forderungsbetrag und die Zinsen teilen das steuerliche Schicksal der vom Schiedsgericht zuerkannten Klagsforderung.

Mangels Nachweisführung über die Rechtsqualität des aufgrund des Schiedsspruchs an XY-Nachfolgegesellschaft zu leistenden „Forderungsbetrages“, entfällt damit auch für die Zinsen ein nachträglicher Betriebsausgabenabzug nach § 32 Z. 2 EStG.

Diese Rechtsfolge trifft auch die geltend gemachten Prozesskosten und zwar sowohl jene der Klägerin, zu deren Leistung der Bf durch das LGZ Graz oder das Schiedsgericht allenfalls verpflichtet wurde, als auch die Honorare der Schiedsrichter und die Kosten seiner eigenen Rechtsvertretung in den beiden Verfahren.

Ohne Klärung des Verschuldensgrades des Bf an einer allenfalls verspäteten Rückzahlung der für A.K. vereinnahmten Fremdgelder, steht auch für die 2006 angefallenen Prozesskosten zur Abwehr der strittigen Forderung der XY-Nachfolgegesellschaft ein steuerlich anzuerkennender betrieblicher Veranlassungszusammenhang nicht fest.

Damit ist dem Rechtsmittelbegehren des Bf einerseits aufgrund fehlender Ertragswirksamkeit rückzuzahlender Fremdgelder und andererseits aus dem Grund der Verletzung der Nachweisführung des betrieblichen Veranlassungszusammenhangs des geltend gemachten Aufwandes der Erfolg insgesamt verwehrt.

Unter den gegebenen Umständen kommt es nicht mehr darauf an, ob der Bf persönlich aus steuerlicher Sicht zur Leistung des schiedsgerichtlichen Zahlungsgebots verpflichtet war und in welchem Umfang er die geleisteten Zahlungen letztlich tatsächlich trug.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei daher darauf verwiesen, dass bei einer Zuordnung der strittigen Fremdgeldverbindlichkeit gegenüber A.K. bzw. dessen Rechtsnachfolgerin zum verfahrensgegenständlichen EU des Bf bis zu dessen Umgründung, die Zahlungsverpflichtung nach dem Verfahrensergebnis im Zuge der Einbringung nach Art III UmgrStG auf die Euro-1 GmbH überging und daher ein Betriebsausgabenabzug beim Bf aus dem Titel des § 32 Z. 2 EStG auch aus diesem Grund nicht in Betracht kommt.

Nachdem der Bf im abgabenbehördlichen Verfahren ausschließlich mit einer Teilbetriebsaufgabe der Handelssparte des EU lange vor dessen Umgründung

argumentiert hatte, schwenkte seine Argumentation, wie ausgeführt, erstmals im gerichtlichen Ermittlungsverfahren auf eine vollständige Betriebsaufgabe des ehemaligen Handelsbetriebes um. Unter Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 20.11.2012, 2008/13/0065 führte er aus, dass das EU anschließend (zwar) unter derselben StNr. (doch) mit der *„Betriebsart Beratungs- und Consultingleistungen, also völlig losgelöst vom ursprünglichen Geschäftszweck des Handelsunternehmens“* fortgeführt worden sei. *„Ob die Betriebsaufgabe bilanzmäßig oder steuerlich der Abgabenbehörde bekanntgegeben wurde, [sei] irrelevant.“*

Das VwGH-Erkenntnis vom 20.11.2012, 2008/13/0065 betraf die grundlegende Umgestaltung eines bis dahin – mit Geschäftslokal, Personal und Warenlager - geführten Handelsbetriebes für Eisenwaren bzw. Küchen- und Haushaltsutensilien in eine geringfügige - ohne Geschäftslokal, Personal und Warenlager betriebene - Vermittlungs- und Besorgungstätigkeit für Waren aller Art. Über eine Teilbetriebsaufgabe hatte der VwGH in diesem Verfahren nicht zu entscheiden.

Im hier zu beurteilenden Fall ist nach den getroffenen Feststellungen weder von einem zunächst als reinem Handelsbetrieb geführten EU auszugehen, noch von einem Ausscheiden der strittigen Verbindlichkeit im Rahmen einer Gesamtbetriebsaufgabe. Da mangels vergleichbarer Sachverhaltskonstellation eine Übertragung des vom VwGH vertretenen Rechtsstandpunkts auf das anhängige Verfahren nicht geboten ist, erweist sich die Bezugnahme des Bf auf das VwGH-Erkenntnis vom 20.11.2012, 2008/13/0065 als nicht zielführend.

Neben dem Argument der Gesamtbetriebsaufgabe eines Handelsbetriebes hielt der Bf im finanzgerichtlichen Verfahren zugleich ausdrücklich an einer *„Teilbetriebsaufgabe beim Einzelunternehmen mit Ende der Handelstätigkeit“* fest (Bf-Eingabe vom 15.Febr.2017). Dennoch unterließ er jegliche Beweisführung darüber, dass die Handelstätigkeit oder die Inkassotätigkeit im Rahmen des EU vor ihrer Beendigung als selbständige Teilbetriebe im Sinne der ständigen VwGH-Judikatur eingerichtet gewesen waren. Dies wäre aber die unabdingbare Voraussetzung für die vorgebrachte Teilbetriebsaufgabe in den Jahren vor der Umgründung des EU gewesen.

War der betreffende Geschäftszweig nicht nachweislich als Teilbetrieb geführt, erübrigte sich auch die bilanzmäßige Darstellung bzw. Meldung einer Teilbetriebsaufgabe. Insofern ist dem Bf zuzustimmen, doch erweist sich das Fehlen einer bilanzierten/gemeldeten Teilbetriebsaufgabe (worauf etwa die Formulierung in der Stellungnahme an das BFG hinzuweist) unter diesen Umständen als Indiz *gegen* das behauptete Vorliegen eines entsprechenden Teilbetriebes bis 1996.

Letzteres trifft im Übrigen auf das Fehlen einer Betriebsaufgabemeldung in gleicher Weise zu.

Zum Nichtvorliegen der Voraussetzungen für ein Ausscheiden der strittigen Verbindlichkeit im Rahmen einer Teilbetriebsaufgabe im Jahr 1996 ist im Detail auf die Ausführungen des FA in der BVE zu verweisen, denen das BFG vollumfänglich folgt. Weder lassen

die Jahresabschlüsse des EU für die Jahre bis 1996 auf selbständig eingerichtete Teilbetriebe für die unterschiedlichen Geschäftsfelder des „Mischbetriebes“ schließen (vgl. Standort, Anlagevermögen, Kundenkreis), noch zeigen die Bilanzen der Folgejahre Veränderungen gegenüber den kontinuierlichen Darstellungen der Vorjahre, welche die Annahme einer Teilbetriebsaufgabe rechtfertigen könnten. Wie ausgeführt, blieb der Bf auch im weiteren Verfahren, trotz der ausführlichen Darlegung der steuerlichen Anforderungen an einen Teilbetrieb bzw. dessen Aufgabe in der BVE des FA (der nach ständiger VwGH-Judikatur Vorhaltscharakter zukommt) und nochmaliger Aufforderung zur ergänzenden Nachweisführung im BFG-Verfahren, jeglichen Nachweis schuldig, der die Feststellung einer Teilbetriebsaufgabe zu tragen vermocht hätte. Ebenso wenig trat er den dazu in der BVE getroffenen Sachverhaltsfeststellungen entgegen, deren Richtigkeit durch die vorgelegten Verfahrensakten bestätigt wird.

Auch das abweichende Ergebnis der finanzgerichtlichen Ermittlungen zum Gegenstand des strittigen Geschäfts mit A.K. (Inkassogeschäft ohne Zusammenhang mit dem Handelsbereich des EU) wurde dem Bf zur Stellungnahme vorgehalten. Nachweise für einen Teilbetrieb bzw. eine Teilbetriebsaufgabe dieses Bereiches resultierten daraus nicht.

Tatsächlich stellt sich, wie ausgeführt, aber weder die Frage der Gesamtbetriebsaufgabe eines Handelsbetriebes, noch jene einer Teilbetriebsaufgabe der Handelssparte im Mischbetrieb des Bf. Eine Betriebsaufgabe betreffend einen Teilbetrieb „Inkassotätigkeit“ wurde vom Bf nicht einmal behauptet und wird durch das Verfahrensergebnis ebenfalls nicht erhärtet.

Auch eine – von einer (Teil-)Betriebsaufgabe unabhängige - Beendigung des wirtschaftlichen Funktionszusammenhangs der Fremdgeldverbindlichkeit mit bzw. deren Ausscheiden aus dem EU des Bf in den Jahren vor dessen Umgründung in die Euro-1 GmbH wurde im Verfahren nicht erwiesen.

So wie die (Einzel-)Entnahme bilanzierter Wirtschaftsgüter aus dem BV eine nach außen erkennbare Aktivität des Unternehmers voraussetzt, hat dies im Größenschluss auch für nicht aktivierungsfähige, doch in der Bilanz ersichtlich gemachte Wirtschaftsgüter zu gelten.

Der durchgehende Ausweis der „*Verrechnungsverbindlichkeit*“ „AB— XY“ in den Bilanzen des EU bis Ende 1998 belegt deren Zuordnung zum Betrieb des Bf. Der Entfall des Ausweises in der Übergangsgewinnermittlung 1999 und in den Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 der Folgejahres entsprach der Rechtslage für Geldverbindlichkeiten und ist daher nicht als „Entnahmeaktivität“ im Sinn der VwGH-Judikatur zur Entnahme betrieblicher Wirtschaftsgüter zu werten.

Entnahmeaktivitäten anderer Art sind für die strittige Verbindlichkeit bis zur Einbringung des EU in die Euro-1 GmbH weder evident, noch wurden solche vom Bf im Verfahren behauptet.

Wie angeführt, betonte der Bf noch im Vorlageantrag die Betriebszugehörigkeit der strittigen Verbindlichkeit zu seinem EU und begründete die – trotz richterlicher

Einbringungsschritte der XY-Nachfolgegesellschaft seit Dez. 2001 - unterbliebene bilanzielle Vorsorge durch Rückstellungsbildung mit einer als gering eingeschätzten Erfolgsaussicht der klagenden Partei – und nicht etwa mit dem Ausscheiden der Verbindlichkeit aus der betrieblichen Sphäre.

Damit wäre erst die Nichtaufnahme der „Verrechnungsverbindlichkeit“ in die Schlussbilanz des EU zum 31.12.2003 im Zuge der Umgründung als Entnahmemaßnahme interpretierbar. Nach der VwGH-Judikatur sind nachträgliche Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Wertänderungen einer solcherart ins Privatvermögen überführten Verbindlichkeit im Rahmen des § 32 Z. 2 EStG aber nicht zu berücksichtigen (VwGH 30.9.2009, 2004/13/0169; 24.9.2008, 2006/15/0255).

Wie dargestellt, geht das BFG auch von einer Entnahme der strittigen Fremdgeldverbindlichkeit durch Zurückbehalt im Zuge der Einbringung des EU in die Euro-1 GmbH nicht aus.

Dazu ist zunächst daran zu erinnern, dass die strittige Fremdgeldverbindlichkeit keinem bilanzierungsfähigen WG des BV im EU des Bf zuzuordnen war. Zudem bestand für den Bf in Hinblick auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 keine Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung für die drohenden Kosten aus dem bereits seit zwei Jahren laufenden Zivil-/Schiedsgerichtsprozess in der Schlussbilanz zum 31.12.2003 (VwGH 16.12.1997, 93/14/0177).

Als entscheidend für das Schicksal der strittigen Fremdgeldverbindlichkeit im Zuge der Umgründung des EU erachtet das BFG die Gestaltung des Einbringungsvertrages zum Umfang des eingebrachten BV.

Die unter Punkt I dieser Entscheidung zitierten Passagen des Einbringungsvertrages vom 24.Sept. 2004 - insbesondere Punkt 6 lit. c) und h) - belegen in Bezug auf den eingebrachten Betrieb ein möglichst weites Begriffsverständnis, das auch nichtbilanzierungsfähige betriebliche Güter umfasste. In Hinblick darauf hätte es für eine Entnahme der strittigen Fremdgeldverbindlichkeit einer ebenso expliziten Formulierung ihres Zurückbehaltens bedurft, wie dies bei den beiden anderen zurückbehaltenen Verbindlichkeiten erfolgte. Das zum Zeitpunkt der Einbringung bereits mehrjährig anhängige Schiedsgerichtsverfahren bot dafür auch konkreten Anlass.

Der Zeitpunkt der Umgründung (während des laufenden Schiedsgerichtsverfahrens) und der Hinweis auf das Erfordernis einer Trennung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen aus Haftungsgründen in Punkt 2a) des Einbringungsvertrages vom 27.Sept.2004 weisen deutlich darauf hin, dass die Umgründung eine Vermeidung von Auswirkungen der betrieblichen Aktivitäten des Bf - und aus aktuellem Anlass damit in besonderem Maße auch jenen des Schiedsgerichtsverfahrens - auf dessen Privatvermögen im Blick hatte.

Dieser Überlegung ist der Bf in der Beschwerdeverhandlung nicht überzeugend entgegengetreten. Seine stattdessen vorgebrachte zunehmende Inanspruchnahme durch

andere berufliche Verpflichtungen hätte durch eine geeignete Personalaufnahme im EU mit wesentlich geringerem Kostenaufwand entschärft werden können.

Das Unterbleiben einer expliziten Nennung der verfahrensgegenständlichen Verbindlichkeit unter den bei der Umgründung zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern des EU findet seine Erklärung im Umstand, dass der Ausweis einer entsprechenden Verbindlichkeit/Rückstellung in der Übergangs-/Schlussbilanz des EU zum 31.12.2003 zur Überschuldung des EU geführt hätte, mit der Konsequenz einer Unanwendbarkeit der steuerlichen Begünstigungen des Art III UmgrStG auf die Einbringung des EU in die *Euro-1 GmbH*.

In Hinblick darauf belegt das Fehlen der verfahrensgegenständlichen Verbindlichkeit gegenüber A.K. bzw. der XY-Nachfolgegesellschaft unter den bei der Einbringung in die *Euro-1 GmbH* zurückbehaltenen Verbindlichkeiten des EU im Einbringungsvertrag vom 24.Sept.2004 und andererseits das Einschließen der Überführung nicht explizit bilanzierter Verbindlichkeiten des EU in die neue GmbH, den Übergang der strittigen Fremdgeldverbindlichkeit auf die *Euro-1 GmbH* als Rechtsnachfolgerin des EU mit der Folge, dass eine schiedsgerichtliche Zahlungsverpflichtung des Bf steuerlich die *Euro-1 GmbH* als Rechtsnachfolgerin des EU traf.

Damit fehlt es an einer weiteren Voraussetzung für das Vorliegen nachträglicher betrieblicher Einkünfte im Sinne des § 32 Z 2 EStG beim Bf. Auch da die Zahlungspflicht seit 2004 bei der *Euro-1 GmbH* liegt, kann beim Bf § 32 Z 2 EStG im Zusammenhang mit den Zahlungen aufgrund des verfahrensgegenständlichen Schiedsspruchs aus dem Jahr 2006 insgesamt nicht zum Tragen kommen.

Bleibt daran zu erinnern, dass eine tatsächliche Kostentragung im Umfang der geltend gemachten Aufwendungen aufgrund des Schiedsspruchs im Jahr 2006 durch den Bf ebenfalls nicht erwiesen wurde, indem er eine Klärung des durch einen „Versicherungsbeitrag“ abgedeckten Betrages, trotz Aufforderung im BFG-Verfahren, sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach schuldig blieb.

Andererseits fehlt es hinsichtlich der Zahlungen durch die *Euro-2 GmbH* auch am Mittelabfluss beim Bf. Auch unter der Annahme einer Anwendbarkeit der Grundsätze des Betriebsvermögensvergleichs beim Bf nach der Einbringung des EU, stünde der durch die Zahlung entstandenen Verbindlichkeit des Bf gegenüber der *Euro-2 GmbH*, dessen Forderung in gleicher Höhe gegen die tatsächlich zur Zahlung verpflichtete *Euro-1 GmbH* gegenüber. Die daraus resultierende Ertragsneutralität wäre einer Berücksichtigung der betreffenden Kosten als nachträgliche Betriebsausgaben iSd § 32 Z 2 EStG im angefochtenen bescheid ebenfalls entgegengestanden.

Eine Klärung, inwieweit es dem Bf nicht zumutbar war, die strittige Fremdgeldverbindlichkeit nach einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen seines EU in angemessener Frist zu tilgen, konnte unter den gegebenen Umständen dahingestellt bleiben.

Dem Rechtsmittelbegehren des Bf war daher insgesamt kein Erfolg beschieden.

## **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.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision zutreffen, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelte und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet sind.

Graz, am 20. September 2018