



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch die Steuerberaterin, vom 24. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwalt, vom 25. April 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

	2003	2004
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-8.091,99 €	-5.236,34 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	48.438,79 €	48.475,10 €
festgesetzte Einkommensteuer	-3.908,28 €	-1.829,67 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war in den strittigen Jahren für die AG als Unternehmens- bzw. Betriebsberater tätig, wobei er diese Tätigkeit im Zeitraum vom 1. August 1999 bis 31. Oktober 2000 im Rahmen einer nicht selbständigen Beschäftigung (vom 6. August 1999 bis 7. April 2000 als Prokurist und vom 1. Jänner 2000 bis 31. Oktober 2000 als Vorstand) sowie vom 1. November 2000 bis 29. September 2001 (als Vorstand; siehe Firmenbuchauszug

vom 28. Juni 2005, FN) im Rahmen einer selbständigen Arbeit ausgeübt hat. Der Abgabepflichtige erklärte in seiner Steuererklärung seit 1998 selbständige Einkünfte als Unternehmens- bzw. Betriebsberater.

Der Berufungswerber hatte – nach Erwerb von 822 Stückaktien im Juli 1999 und Veräußerung von 80 Stückaktien im August 1999 - im Dezember 1999 742 Stückaktien an der AG (Ausgabe insgesamt 10.000 Stammaktien) inne, welche er im Juli 2000 zur Gänze veräußerte (siehe Auszug aus dem Aktienbuch zum 7. Juli 2000).

In der außerordentlichen Hauptversammlung der AG am 23. Dezember 1999 tätigten sämtliche anwesenden Aktionäre und Aktionärsvertreter, einschließlich dem Berufungswerber, nachfolgenden Beschluss über ein Gesellschafterdarlehen der Aktionäre an die AG (siehe Protokoll über die außerordentliche Hauptversammlung der AG vom 23. Dezember 1999).

„Beschlussfassung über Gesellschafterdarlehen an die Gesellschaft:

Gemäß Zusatzvereinbarung vom 11.11.1999 (elften November neunzehnhundertneun- undneunzig) stellen die Aktionäre der Gesellschaft ein Darlehen zur Verfügung, welches sich wie folgt zusammensetzt:

EUR 180.000,00 (einhundertachtzigtausend Euro) stellt die“ AktionärinA „zur Verfügung. Insgesamt EUR 652.000,00 (sechshundertzweiundfünfzigtausend Euro) stellen sämtliche anderen Aktionäre zur Verfügung, wobei vereinbart ist, dass sich die jeweiligen Anteile daran im gleichen Verhältnis verteilen, wie die im § 9 Ziffer 1 a bis g aufgeführten Aktien gemäß der Gesellschaftervereinbarung vom 08.07.1999 (achten Juli neunzehnhundert-neunundneunzig).

Weiters ist vereinbart, dass die Darlehen zu gleichen und marktüblichen Zinssätzen gewährt werden und deren Rückzahlung mit Ablauf des dritten Monats nach erstmaliger Notierung der Gesellschaft an einer Börse fällig ist, spätestens jedoch am 31.12.2000 (ein- unddreißigsten Dezember zweitausend).“

Der Berufungswerber war zum Zeitpunkt der Hauptversammlung Aktionär (742 Stückaktien) an der AG (siehe Teilnehmerverzeichnis bei der Hauptversammlung vom 23. Dezember 1999), sodass auf diesen eine Darlehensverpflichtung im Betrag von 54.082,95 € entfiel. Um den Geldbetrag der Aktiengesellschaft zur Verfügung stellen zu können, nahm der Berufungswerber am 10. Dezember 1999 bei der Kreditgeberin (Bank_1) ein entsprechendes Darlehen auf („Einmalbarkredit“; KtoNr.). Die auf dieses Darlehen entfallenden Zinsen wurden von der AG bis zu deren Konkurs im Jahr 2002 (Beschluss des LandesgerichtesA vom 3. September 2002, GZ) zur Gänze übernommen. Die AG wurde infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst (siehe Firmenbuchauszug zur FN vom 28. Juni 2005).

Der Berufungswerber ermittelte bis zum 31. Dezember 2000 seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. In der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2001 sowie in den für die Unternehmensberatung erstellten Bilanzen 2001 bis 2004 wies der Abgabepflichtige sein Darlehen gegenüber der AG in Höhe von 54.082,95 € als Forderung aus, nahm jedoch auf Grund der Tatsache der bereits gegebenen Finanzschwäche der Gesellschaft im Jahr 2001 eine Wertberichtigung im Ausmaß von 20 % (10.816,59 €) und im Jahr 2002 im Ausmaß von 80 % (43.266,36 €) vor. Des Weiteren machte der Berufungswerber die auf das Darlehen entfallenden Zinsen 2003 und 2004 als Betriebsausgaben geltend. Der Kredit bei der Bank_1 fand hingegen in den Bilanzen keine Aufnahme.

Am 3. Mai 2001 unterfertigte der Berufungswerber des Weiteren zur Sicherstellung der (derzeit und zukünftig vereinbarten bzw. gewährten) Kreditforderungen der Bank_2 gegenüber der AG eine Wechselerklärung. Nachdem in Folge über die Gesellschaft der Konkurs eröffnet wurde, nahm die Bank den Berufungswerber hinsichtlich dieser Wechselhaftung in Anspruch, wobei der vom Berufungswerber zu erbringende Betrag mit 84.000,00 € (in Form einer Ratenzahlung) verglichen wurde (siehe Schreiben vom 1. Oktober 2003). Im Jahresabschluss der „Unternehmensberatung“ zum 31. Dezember 2002 wies der Abgabepflichtige eine Haftungsrückstellung im Betrag von 84.000,00 € aus, welche er zum 31. Dezember 2003 auf Verbindlichkeiten aus Wechselhaftung (81.600,00 €) umbuchte. Zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2004 betrug die Verbindlichkeit aus Wechselhaftung 79.200,00 €.

Anlässlich einer zur ABp.Nr. durchgeföhrten abgabenbehördlichen Außenprüfung gemäß § 147 BAO und Nachschau gemäß § 144 BAO betreffend die Jahre 2002 bis 2004 vertrat der Betriebsprüfer ua. die Auffassung, der Berufungswerber habe mit 31. Juli 2002 seinen Betrieb als Unternehmensberater eingestellt und den Gewerbeschein ruhend gemeldet. Der Abgabepflichtige habe in den Jahren 2003 und 2004 Jahresabschlüsse eingereicht und Verluste in Höhe von - 11.937,00 € (2003) und - 9.114,94 € (2004) erklärt. Da die Wirtschaftsgüter ab 1. August 2002 nicht mehr zur Erzielung von Einkünften verwendet oder genutzt werden würden, könne für diese Zeiträume keine Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden (AfA 2003: 6.773,46 €, AfA 2004 1.722,95 €; TZ 1 A). Weiters sei sowohl das Darlehen bei der Bank_1 über 54.082,95 € als auch das Darlehen über 84.000,00 € der Privatsphäre des Berufungswerbers zuzurechnen, sodass die darauf entfallenden Zinsen 2003 im Betrag von 1.187,22 € und 2.657,79 €, sohin im Gesamtbetrag von 3.845,01 €, und Zinsen 2004 im Betrag von 3.878,60 € nicht als betriebsbedingter Aufwand absetzbar seien (TZ 1B). Die Kreditaufnahme bei der Bank_1 sei nicht betrieblich bedingt, sodass die Forderungsabschreibungen der Jahre 2001 und 2002 nicht als Betriebsaufwand zu qualifizieren seien (TZ. 2). Die im Jahr 2002 als Schadensfall angesetzte Wechselhaftung stelle keinen Betriebsaufwand dar, da das Eingehen der Wechselhaftung als Vorstand als Übernahme eines Unter-

nehmerwagnisses anzusehen sei und primär dem Zweck der Existenzsicherung der Gesellschaft gedient habe. Ein Eingehen der Wechselhaftung als Privatperson sei eine etwaige Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zu versagen, da auch diese Belastung aufgrund eines Unternehmerrisikos entstanden sei bzw. aus einem Verhalten resultiere, zudem sich der Abgabepflichtige aus freien Stücken entschlossen habe (TZ. 3; siehe Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 24. April 2006 und Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 31. März 2006, beide zur ABp.Nr.).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren in den Jahren 2001 und 2002 – (zT neue) Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 25. April 2006). In der hiergegen mit Schreiben vom 24. Mai 2006 fristgerecht erhobenen Berufung führte der Abgabepflichtige begründend ua. aus, er habe als Vorstand der AG den Börsengang der Gesellschaft vorbereitet. Mit dem geplanten Börsengang wären eine bestmögliche Absicherung seiner Einkünfte und eine Verbesserung der Einkunftsmöglichkeiten verbunden gewesen. Er habe daher im Rahmen seiner Vorstandsaufgaben alle möglichen Schritte zur Ermöglichung des Börsenganges unternommen. In diesem Zuge habe er der Gesellschaft ein bei der Bank_1 refinanziertes Darlehen über 54.082,95 € gewährt und eine Wechselhaftung für die Gesellschaft übernommen, um seine Einkünfte zu sichern bzw. zu erhalten. Andere Motive für das Eingehen der Bürgschaft bzw. für die Gewährung des Darlehens seien nicht gegeben, insbesondere da er nicht an der Aktiengesellschaft beteiligt gewesen wäre und auch andere Personen eine solche Bürgschaftsvereinbarung eingegangen seien und Darlehen gewährt hätten. Es sei somit eine eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung und Darlehengewährung bzw. Bürgschaftsübernahme gegeben. Die Haftungsübernahme und Darlehengewährung seien im Rahmen der Vorstandsfunktion zur Absicherung bzw. Verbesserung der Einkunftsmöglichkeiten erfolgt, da nach dem erfolgten Börsengang entsprechend bessere Einkunftsmöglichkeiten gegeben gewesen wären (UFSW GZ RV/1699-W/04 vom 25. Jänner 2005). Der für die Gesellschaft im Jahr 1999 zwischenzeitlich gegebene Kapitalbedarf für einen Börsengang sei durch Darlehensaufnahmen ua. beim Berufungswerber befriedigt worden, welcher dieses bei der Bank_1 zwischenfinanziert habe. Der im Kreditvertrag angeführte Kreditzweck der Eigenkapitalaufstockung entspreche dabei nicht den tatsächlichen Verhältnissen, da es sich um eine reine Fremdfinanzierung gehandelt habe. Dies zeige sich auch durch die direkten Zinszahlungen der AG an die Bank_1. Der Kredit sollte sodann aus dem Erlös des Börsenganges (Agio) zurückbezahlt werden. Der Kredit sei über ein weiteres Finanzinstrument mit der FirmaA, welche jedoch ebenfalls insolvent geworden wäre, besichert worden. Die Forderung sei daher in den Büchern entsprechend berichtet und die Zinsen aus der Refinanzierung laufend

berücksichtigt worden. Der gesamte Zwischenfinanzierungsbedarf der AG sei durch bisherige Gesellschafter, fremde Personen und Mitarbeiter aufgebracht worden. Die Forderungsabschreibung an sich sei nicht als Unternehmensberater von dritter Seite, sondern im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Vorstandsmitglied durchgeführt worden. Zur Haftungsrückstellung sei auszuführen, dass der Berufungswerber im Mai 2001 als Vorstandsmitglied zum Ausgleich eines Liquiditätsengpasses der AG und Sicherung des Fortbestandes des Unternehmens eine Wechselerklärung/Wechselhaftung bei der Bank_2 als Sicherstellung für Haupt- und Nebenverbindlichkeiten der AG übernommen habe. Nach Ausscheiden aus dem Unternehmen (September 2001) und Konkurseröffnung über der AG sei der Berufungswerber von der Bank_2 mit der Haftung aus dem Wechselakzept konfrontiert worden und habe einen Vergleich in Höhe von 84.000,00 € abgeschlossen, welcher entsprechend in den Bücher berücksichtigt worden wäre. Die Übernahme der Bürgschaft/Haftung sei in der Absicht der Einkünftesicherung bzw. –erhaltung erfolgt, sodass eine eindeutige und unmittelbare Verknüpfung mit der künftigen Einnahmenerzielung gegeben sei. Es habe keine anderen Motive für das Eingehen der Haftung gegeben, insbesondere, da auch andere Personen diese Bürgschafts-/Haftungsvereinbarung eingegangen seien und keine wesentliche Beteiligung des Berufungswerbers an der Gesellschaft vorgelegen sei. Die von der Abgabenbehörde angeführte Judikatur beziehe sich ausschließlich auf mit dem gegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbare Gesellschafter-Geschäftsführer-Sachverhalte und Sachverhalte von rechtsberatenden, betriebsfremden Personen. Es läge weiters auch keine Betriebsaufgabe vor, da mangels Beratungsdurchführungen die Berufsbefugnis eines Unternehmensberaters lediglich ruhend gemeldet worden wäre. Neuerliche zusätzliche Beratungen seien zwar im Gespräch und in Aussicht, könnten aber entweder aus Zeitgründen oder aus anderen Gründen (zB unterschiedliche Auffassungen mit möglichen Auftraggebern) nicht durchgeführt werden. An sich wäre es jedoch Ziel gewesen, wiederum eine Geschäftsführer- bzw. Vorstandsposition innezuhaben, welche sodann im Zuge einer Werkvertragsvereinbarung ausgeübt werden sollte. Deswegen würden auch die Abschreibungen für die vorhandene Betriebsausstattung weiterhin in Ansatz gebracht werden.

Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor. Über Vorhalt des Referenten vom 12. März 2009 stellte der Abgabepflichtige in seinen Schreiben vom 29. Mai und 12. Oktober 2009 ergänzend den chronologischen Verlauf seiner Aktienerwerbe und –verkäufe sowie der Privatstiftung-A (Erwerb von 1.794 Stückaktien beginnend mit Mai 2000) dar. Die Finanzierung des Kaufpreises der Aktien der Stiftung (18.256.067,10 ATS) sei durch den der Stiftung zugeführten Verkaufserlös der im Privatvermögen gehaltenen Aktien (5.000.000,00 ATS als gestiftetes Vermögen und 6.000.000,00 ATS als Privatdarlehen) sowie über die Bank_2 (restlicher Kaufpreis)

bezahlt worden. Die Aktien seien durch die Insolvenz der AG wertlos und die Stiftung in Folge wegen Vermögenslosigkeit abgewickelt worden. Es sei weder eine Ausschüttung noch eine Rückführung an den Berufungswerber als Begünstigten der Stiftung erfolgt. Die AG habe – zum Unterschied vom Jahr 2000 (monatlich 158.300,00 S) - wegen ihrer bereits im Jahr 2001 gegebenen Finanzschwäche dem Berufungswerber die Werkvertragshonorare des Jahres 2001 nur mehr bis März 2001, nicht mehr jedoch für April bis Juni 2001 beglichen, weshalb unter Beachtung des Bilanzierungsgrundsatzes der kaufmännischen Vorsicht (nicht fristgerechte Überweisung; Finanzschwäche der Gesellschaft seit 2001) eine Wertberichtigung in Höhe von zwanzig Prozent vorgenommen wurde. Mit Juni 2001 habe er sein Vorstandsmandat zurückgelegt. Aus Kostengründen und angesichts der zu erwartenden geringfügigen Quote seien die Ansprüche im Konkursverfahren der AG nicht angemeldet worden. Die Aufstockung der anteiligen Darlehenssumme von 47.922,00 € auf 54.082,95 € ergebe sich aus der Verteilung des ausgefallenen Darlehensanteiles von Darlehensgeber-1 als Darlehensgeber auf die verbleibenden Darlehensgeber (laut der dem Berufungswerber nicht mehr vorliegenden Zusatzvereinbarung vom 11. November 1999). Die in Raten an die Bank_2 zu erbringende Abschlagszahlung von 84.000,00 € sei zinslos gewährt worden. Die strittigen Zinsen in Höhe von jeweils 3.845,01 € (2003) und 3.878,60 € (2004) würden entgegen den Feststellungen des Betriebsprüfers ausschließlich das Darlehen über 54.082,95 € betreffen. Der Abgabepflichtige habe als Dienstnehmer der Dienstgeber-1 Beratungsleistungen für die Firma-2 durchgeführt. Beratungstätigkeiten für die Firma-2 auf selbständiger Basis seien nicht erfolgt. Der Abgabepflichtige sei für die Dienstgeber-1 bis 31. Juli 2002 auf Honorarbasis sowie ab 1. August 2002 als Dienstnehmer tätig gewesen. Da weiterhin eine Tätigkeit als selbständiger Berater angestrebt worden wäre, sei der Gewerbeschein aufrecht gehalten geblieben; die Tätigkeit als Einzelunternehmer sei jedoch 2006 endgültig aufgegeben worden.

Mit Schreiben vom 17. November 2009 zog der Berufungswerber seinen Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück. Anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 18. November 2009 erklärte der Abgabepflichtige weiters, die Bank habe für die Gewährung von Kontokorrentkrediten als Zeichen des Vertrauens von den beiden Vorständen, nicht jedoch von den Aktionären, die gegenständliche Wechselhaftung eingefordert; ohne diese Gelder hätte die Gesellschaft Liquiditätsprobleme gehabt. Die Haftung sei von den beiden Vorständen im Wissen der zu diesem Zeitpunkt gegebenen Finanzierungszusage der FirmaA bzw. deren Eintrittszusage in die Gesellschaft bis zum (geplanten) Börsengang übernommen worden. Ohne Finanzierung durch die Bank habe eine Liquiditätsspitze gedroht, sodass die Gelder von der FirmaA angefordert werden hätten müssen. Mit dem jetzigen, zum Zeitpunkt der Haftungsübernahme jedoch nicht gegebenen Wissen sei er davon überzeugt, dass diese Kapitalzufluss von der FirmaA nicht erfolgt sei. Die Finanzierung über die FirmaA hätte jedoch

auf jeden Fall länger als die durchgeführte Finanzierung über die Bank gedauert. Die Haftung sei auch mit der Absicht der Zahlung der ausstehenden Vorstandsgehälter übernommen worden. Die AG sei für ihn das einzige Mandat gewesen (vollbeschäftigte Tätigkeit für die Gesellschaft). Zu diesem Zeitpunkt habe er keine Aktien an der Gesellschaft inne gehabt. Zutreffend sei, dass er jedoch Begünstigter der Privatstiftung-A gewesen sei, welche Aktien an der Gesellschaft gehabt habe; von dieser habe er aber nie etwas erhalten. Die FirmaA habe durch ihren Konkurs (2003) die finanzielle Notlage der AG ausgelöst. Die Unzuverlässigkeit der FirmaA habe sich für ihn erst zwischen der Wechselerklärung und der Beendigung der Vorstandstätigkeit im Juni 2001 ergeben, da diese sodann Zusagen nicht eingehalten habe. Er wäre als Vorstand im Wissen, dass die Finanzierung durch FirmaA mehr als fraglich sei, zu Unterschriften verpflichtet gewesen, die er nicht tätigen habe können, sodass er die Vorstandstätigkeit beendet habe. Die Gewährung des Gesellschafterdarlehens sei ausschließlich zur Sicherung des laufenden Einkommens als (zukünftiger) Vorstand der AG, nicht jedoch zur Erhaltung der Werthaltigkeit der Aktien als Aktionär erfolgt, zumal ihm als Vorstand eines Börsenunternehmens fünf Jahre der Verkauf von Aktien untersagt gewesen bzw. ein Verkauf der Aktien nur durch Zustimmung der Haupt-AktionärinA möglich gewesen wäre. Aus den Aktien habe er kein Einkommen erzielt (weder Verkauf noch Dividenden). Das Finanzamt äußerte sich zu obiger Niederschrift nicht (Mitteilung vom 21. Jänner 2010).

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Forderungsabschreibung des Darlehens an die AG (Dezember 1999):

1a) Im vorliegenden Fall ist vorerst strittig, aus welchen Gründen der Berufungswerber der AG am 23. Dezember 1999 ein Darlehen über 54.082,95 € gewährte. Das Finanzamt kann hierin keine betriebliche Veranlassung erblicken, der Abgabepflichtige hingegen begründet diese in der Absicherung bzw. erhofften Verbesserung seiner Einkunfts möglichkeiten aus nicht selbständiger Arbeit.

Eine Beteiligung gehört zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck fördert (VwGH 18.9.2003, 2001/15/0008) oder „wenn zwischen dem Beteiligten und demjenigen, an dem die Beteiligung besteht, enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (VwGH 22.11.1995, 94/15/0147; Jakom/Marschner, EStG 2009, § 4 Rz 157). Darlehenshingaben gehören zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn bei der Hingabe des Darlehens betriebliche Interessen im Vordergrund stehen; dabei dürfen der Darlehenshingabe keine privaten Gründe zwischen Geber und Empfänger zugrunde liegen (VwGH 13.12.1963, 0865/61). Ist die Gewährung des Darlehens betrieblich veranlasst, ist gegebenenfalls auch ein Verlust des Darlehens steuerlich abzugsfähig (VwGH 13.5.1981, 2535/80). Eine Darlehensforderung gehört

zum notwendigen Privatvermögen, wenn das Darlehen überwiegend aus persönlichen (privaten) Gründen gewährt wird (VwGH 23.10.1990, 90/14/0080). Auch bei einem Darlehen eines Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft ist zu untersuchen, ob betrieblich, dh. in unternehmerischer Überlegung begründete wirtschaftliche Interessen, oder private Gründe, dh. persönliches Interesse am Bestand der Kapitalgesellschaft, vorliegen (VwGH 12.9.1989, 86/14/0079; Jakom/Marschner, EStG 2009, § 4 Rz 173 Stw. Darlehensforderung).

1b) Der Berufungswerber war zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung sowohl nicht selbstständig als Prokurist bei der AG beschäftigt als auch als Aktionär an dieser beteiligt (742 Stammaktien). Im Jahr 1999 erzielte der Abgabepflichtige weder Einnahmen noch Umsätze als selbständiger Betriebsberater bzw. war er als solcher (vor allem nicht für die AG) tätig. Die Aktien stellten kein (ausgewiesenes) Betriebsvermögen des Einzelunternehmers dar, sondern wurden vom Berufungswerber offensichtlich dem Privatvermögen zugeordnet.

1c) In der außerordentlichen Hauptversammlung der AG am 23. Dezember 1999 beschlossen die Aktionäre ua. einstimmig, der Gesellschaft ein Darlehen im Gesamtbetrag von 652.000,00 € zu gewähren, wobei jeder einzelne Aktionär hieran einen Anteil im Verhältnis seines Aktionärsanteiles zu übernehmen hatte. Auf den Berufungswerber entfielen – laut Aktenlage - hierbei eine Darlehenssumme von 54.082,95 €.

Die gegenständliche Darlehensgewährung begründet sich sohin ausschließlich im Gesellschaftsverhältnis des Berufungswerbers als Aktionär an der AG, war dieser doch – wie auch sämtliche übrigen Aktionäre – in seiner Eigenschaft als Aktionär hierzu verpflichtet. Wie vom Abgabepflichtigen selbst ausgeführt beabsichtigte die Darlehenseinräumung durch sämtliche Aktionäre an die Gesellschaft eine Finanzierung des gegebenen Kapitalbedarfes ua. zur Vorbereitung des geplanten Börsenganges. Die Darlehensgewährung diente sohin primär dem Fortbestand und der Sicherung einer kapitalbedürftigen Kapitalgesellschaft.

1d) Die gegenständliche Darlehenseinräumung ergab sich - entgegen den Ausführungen des Berufungswerbers - nicht aus dessen nicht selbständiger Tätigkeit bei der AG. Dem Abgabepflichtigen ist zwar grundsätzlich beizupflichten, dass ein (durch die Darlehensgewährung beabsichtigter) Fortbestand und Börsengang der Gesellschaft zu einer Sicherung und uU Erhöhung der nicht selbständigen Einkünfte des Abgabepflichtigen führen hätte können, doch stellt diese Sicherung der nicht selbständigen Einkünfte erst eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft dar, sodass diese gegenüber dem primären Zweck der Darlehenseinräumung in den Hintergrund tritt. Der Verlust der Einkunftsquelle wäre vielmehr erst die weitere Folge des Scheiterns der wirtschaftlichen Aktivitäten der Gesellschaft gewesen; die Darlehensgewährung diente hingegen wirtschaftlich primär der Deckung des Finanzierungsbedarfes der Gesellschaft und nur indirekt der Erhaltung der nicht selbständigen

Einkünfte des Berufungswerbers. Dies zeigt sich für den Referenten vor allem auch darin, dass alle Aktionäre der Gesellschaft Darlehensgeber und als solche zur Darlehenshingabe verpflichtet waren. Der Berufungswerber räumte sohin das Darlehen als Aktionär und nicht als nicht selbständiger Bediensteter der AG ein. Im vorliegenden Fall ist somit kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Darlehensgewährung und den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit als Prokurist bzw. zukünftiger Vorstand der AG gegeben.

Ergänzend wird ausgeführt, dass der Referent weder in den (behaupteten) etwaigen Verkaufsein- bzw. beschränkungen noch in den (behaupteten) fehlenden Verkaufserlösen und ausgebliebenen Dividenden einen Widerspruch zu einer angestrebten Sicherung der Werthal- tigkeit der Aktien und somit des Vermögens des Abgabepflichtigen durch Darlehenseinräumung erkennen kann, zumal diese Ausführungen ebenso nicht geeignet sind, eine ausschließ- liche Einkunftssicherungsabsicht zu begründen. Im Übrigen veräußerte der Abgabepflichtige seine Aktien am 20. August 1999 an FirmaA sowie am 6. Juli 2000 an Aktien-Käufer. zu einem Gesamtveräußerungspreis von elf Millionen Schilling (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 29. Mai 2009).

1e) Der Abgabepflichtige war im Zeitpunkt der Darlehenseinräumung nicht als selbständiger Betriebsberater für die AG tätig, sodass die Darlehensgewährung auch nicht im Rahmen seines Unternehmens als Betriebsberater erfolgte. Der Berufungswerber hatte demzufolge – wie von diesem ua. in seinem Schreiben vom 29. Mai 2009 auch selbst ausgeführt - die Aktien an der AG privat inne (Privatvermögen).

1f) Der Abgabepflichtige beendete in Folge seine nicht selbständige Tätigkeit für die AG und war für diese ab 1. November 2000 als selbständiger Vorstand im Rahmen eines Werkvertra- ges tätig (selbständige Einkünfte). Nachdem – wie dargelegt - die Darlehensgewährung weder der nicht selbständigen Tätigkeit noch der selbständigen Arbeit zuzurechnen ist, sondern diese vielmehr im Rahmen seiner privaten Aktieninhabung erfolgte, kann dieser Umstand auch zu keiner geänderten rechtlichen Beurteilung der Darlehenshingabe führen. Das Darlehen ist weiterhin ausschließlich seinem privaten Lebensbereich zuzurechnen.

1g) Der Berufungswerber ging zum 1. Jänner 2001 von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) auf die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG (Bilanzierung) über und erstellte zum 1. Jänner 2001 eine Eröffnungsbilanz, in welcher er sein obiges Darlehen gegenüber der AG im Ausmaß von 54.082,95 € als sonstige Forderung auswies. Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG kann jedoch nur notwendiges Betriebsvermögen in den Betrieb einbezogen werden (VwGH 19.11.1998, 96/15/0051). Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum un- mittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (VwGH 24.6.2004,

2001/15/0002; VwGH 20.2.1998, 96/15/0192). Wirtschaftsgüter des Privatvermögens dürfen nicht einbezogen werden (Jakom/Marschner, EStG 2009, § 4 Rz 64, 71, 81).

Wie bereits ausgeführt ist das gegenständliche Darlehen ausschließlich dem Privatvermögen des Berufungswerbers zuzurechnen, da dieses weder zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt ist noch ihm tatsächlich dient. Nachdem eine Eröffnungsbilanz nach § 4 Abs. 1 EStG lediglich notwendiges Betriebsvermögen ausweisen darf, kann sohin auch die geänderte Gewinnermittlung keine Aufnahme der Forderung in das Betriebsvermögen begründen.

1h) Eine Forderungsabschreibung ist nur bei betrieblichen Forderungen möglich. Da die gegenständliche Darlehenshingabe nicht betrieblich erfolgt ist und sohin die Forderung kein Betriebsvermögen darstellt, können in den Jahren 2001 und 2002 keine betrieblichen Wertberichtigungen vorgenommen werden.

1i) Der Berufungswerber hat zur Finanzierung seines der AG gewährten Darlehens einen Kredit bei der Kreditgeberin aufgenommen. Da die Kreditaufnahme lediglich einer Finanztransaktion im privaten Lebensbereich diente, ist diese ausschließlich der Privatsphäre des Berufungswerbers zuzurechnen und wurde vom Abgabepflichtigen zu Recht nicht in seiner Bilanz als selbständiger Unternehmensberater ausgewiesen. Die mit dem Kredit bei der Bank_1 verbundenen Zinsaufwendungen 2003 (3.845,01 €) und 2004 (3.878,60 €) können somit auch keine Betriebsausgaben begründen.

1j) Das Finanzamt erkannte sohin in den bekämpften Bescheiden zu Recht keine betriebliche Veranlassung für eine Darlehensgewährung und Kreditaufnahme, sodass diese durch die Versagung der Forderungsabschreibungen bzw. der hiermit verbundenen Aufwendungen als Betriebsausgaben mit keinem Fehler behaftet sind.

2.) Wechselhaftung Bank_2:

2a) Der Berufungswerber war im Jahr 2001 weder nicht selbständig bei der AG beschäftigt noch deren Aktionär, sondern für diese als Vorstand auf Basis eines Vorstandsvertrages vom 1. November 2000 (Werkvertragsverhältnis bzw. selbständige Tätigkeit) tätig. Aktionär an der AG war ua. die Privatstiftung-A, welche im Jahr 2001 1.794 Aktien an der Gesellschaft innehatte (Kaufpreis 18.256.067,00 ATS bzw. 1.326.720,12 €). Das Wertpapier-Paket stellte nach dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2000 einen wesentlichen Teil des Vermögens der Stiftung dar (siehe vorliegende Auszüge aus dem Wirtschaftsprüfungsbericht der Privatstiftung-A).

Die Privatstiftung-A wurde mit Stiftungsurkunde vom 5. Juni 2000 ua. vom Berufungswerber als Erststifter gegründet. Stiftungszweck der Privatstiftung-A war „die Unterstützung der Be-

günstigten, insbesondere die Sicherstellung eines den persönlichen Lebensverhältnissen angemessenen und der wirtschaftlichen Lage der Stiftung zumutbaren Lebensunterhaltes, die Förderung der Berufsausbildung und Erziehung, die Altersvorsorge sowie die wirtschaftliche Förderung der Begünstigten im weitesten Sinn“ (§ 2 der Stiftungsurkunde). Alleiniger Begünstigter der Stiftung war der Berufungswerber, dem das ausschließliche Recht auf Festsetzung der Höhe und den Zeitpunkt der Zuwendungen zukam (siehe § 9 der Stiftungsurkunde in Verbindung mit § 1f der Stiftungszusatzurkunde vom 5. Juni 2000). Das Stiftungsvermögen begründete sich in einer unentgeltlichen Zuwendung in Höhe von 73.000,00 € (1.004.502,00 ATS; § 4 der Stiftungsurkunde) und einer Zuführung von 290.691,34 € (4.000.000,00 ATS) als Stiftungsvermögen durch den Abgabepflichtigen. Daneben gewährte der Berufungswerber der Stiftung zum Ankauf der Aktien an der AG ein Privatdarlehen über 436.037,01 € (6.000.000,00 ATS; Schreiben vom 29. Mai 2009). Der Berufungswerber hatte sohin zum Vermögen der Stiftung insgesamt 799.728,34 € (11.004.502,00 ATS) beigetragen.

Der Berufungswerber war im Mai 2001 zum einen auf Basis eines Werkvertrages als Vorstand bei der AG (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) tätig und zum anderen Begünstigter der Privatstiftung-A, einer Aktionärin der AG.

2b) Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die AG Darlehensnehmerin bei der Bank war. Zur Sicherstellung der „derzeitigen und zukünftigen (auch bedingten bzw. befristeten) Kreditforderungen an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten“ zu den „Konto-Nr.“, die aus „derzeit vereinbarten bzw. gewährten, nicht beurkundeten Krediten (insbesondere auch Überziehungen), ausnützbar über die obigen Konten“ und den „zukünftig vereinbarten bzw. gewährten nicht beurkundeten Krediten (insbesondere auch Überziehungen)“ resultieren, unterfertigte der Abgabepflichtige am 3. Mai 2001 eine Wechselerklärung (Wechselhaftung) bis zum Betrag von 872.074,01 € (12.000.000,00 ATS) zuzüglich anteilmäßiger Zinsen, Spesen und Kosten. Anlässlich der Insolvenzeröffnung der AG (Beschluss des LandesgerichtesA vom 3. September 2002, GZ) stellte die Bank_2 ihre offenen Forderungen zur Zahlung fällig und nahm den Berufungswerber als persönlich Haftenden mit Schreiben vom 2. September 2002 über 1.546.940,92 € in Anspruch. Nach Schuldnerkenntnis durch den Berufungswerber vereinbarte dieser mit der Bank_2 eine Abschlagszahlung in Höhe von 84.000,00 € (in Form von Ratenzahlungen), nach deren Begleichung die Bankanstalt auf die über diesen Betrag hinausgehende Forderung verzichtet (Schreiben vom 1. Oktober 2003).

Es ist nunmehr strittig, in wieweit obiger Sachverhalt den Berufungswerber im Jahr 2002 zu einem Ausweis eines im Rahmen seines Unternehmens als Betriebsberater aufgelaufenen Betriebsaufwandes aus Schadensfall (Dotierung Wechselhaftungsrückstellung) im Ausmaß von 84.000,00 € berechtigt oder nicht. Der Abgabepflichtige sieht eine betriebliche Veranlassung

der Bürgschafts-/Haftungsübernahme, da diese zur Abwehr des Konkurses der Gesellschaft und somit zur Sicherung der selbständigen Einkünfte erfolgt sei; die Abgabenbehörde erkennt hingegen hierin die Übernahme eines Unternehmerwagnisses zum primären Zweck der Existenzerhaltung der Gesellschaft.

2c) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988). Aufwendungen aus einer Bürgschaftsübernahme (und wohl auch aus einer Wechselhaftung) sind abzugsfähig, wenn die Bürgschaftsübernahme betrieblich veranlasst war (VwGH 23.10.1990, 90/14/0080), dh. wenn die Leistung, für die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch überwiegend aus betrieblichen Gründen erbracht wurden. Was nun aber genau unter „betrieblich veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben“ gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 zu verstehen ist, ist in Lehre und Rechtsprechung umstritten. Die herrschende Rechtsmeinung geht davon aus, dass zur Klärung der Frage, ob eine betriebliche Veranlassung gegeben ist oder nicht, innerhalb eines „beweglichen Systems“ je nach Lage des Einzelfalls unter Berücksichtigung objektiver, aber auch subjektiver Umstände auf den erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang von Aufwendungen mit einem Betrieb zu schließen ist (Quatschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 36.1, und die dort angeführten Literaturmeinungen). Bei der Prüfung der Frage, ob ein Aufwand betrieblich veranlasst ist, ist aber auch darauf Bedacht zu nehmen, ob die allgemeine Verkehrsauffassung einen Aufwand als betriebsbedingt oder betriebseigentlich ansieht (Hofstätter-Reichel, EStG, Kommentar, § 4 Abs. 4 allgemein Tz 1). Auch ist weiters zu prüfen, ob nicht durch eine privat bedingte Überlagerung die Betriebsausgabeneigenschaft zu verneinen ist. Wird nämlich der mittelbare Zusammenhang von einem in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor überlagert, so wird der Veranlassungszusammenhang unterbrochen. Dabei ist ein strenger Maßstab anzusetzen, es gilt die typisierende Betrachtungsweise (VwGH 19.5.1994, 92/15/0171).

Zur Frage der betrieblichen Veranlassung von Aufwendungen oder Ausgaben in Zusammenhang mit Bürgschaftsübernahmen hat die Judikatur jedenfalls schon eine Reihe von Einzelaspekten herausgearbeitet: So hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass bei einer Bürgschaftsübernahme eines Einzelunternehmers für eine Gesellschaft, an der er beteiligt ist, eine Inanspruchnahme nur dann zu einer Betriebsausgabe führt, wenn auch ein fremder Unternehmer die Bürgschaft übernommen hätte (VwGH 30.3.2006, 2002/15/0120). Zahlungen auf Grund von Garantieerklärungen werden entsprechend behandelt (VwGH 28.1.1998, 95/13/0260).

Für den Betriebsausgabencharakter einer Bürgschaftsübernahme muss anhand der konkreten Vereinbarung eine eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmen-

erzielung und Übernahme der Garantenstellung nachgewiesen werden (VwGH 27.11.2001, 98/14/0052; VwGH 15.2.2006, 2001/13/0291). Mit der Frage, was zum Berufsbild eines freiberuflich Tätigen gehört, hat sich der Verwaltungsgerichtshof insbesondere aus Anlass von verlorenen Darlehen an Klienten sowie Bürgschaftsübernahmen zu Gunsten von Klienten eingehend beschäftigt (VwGH 28.1.1998, 95/13/0260, m.w.N.). Nach dieser ständigen Rechtsprechung kommt es für den Betriebsausgabencharakter von damit im Zusammenhang stehenden Zahlungen entscheidend darauf an, ob ein bestimmtes Verhalten in Ausübung des Berufes als freiberuflich Tätiger gesetzt wird oder ob die Berufsausübung dazu nur Gelegenheit schafft. Der Verwaltungsgerichtshof hat hierzu ausgeführt, dass Leistungen eines Rechtsanwaltes aus einer von ihm für einen Klienten übernommenen Bürgschaft auch dann als betrieblich veranlasst anzusehen sind, wenn eine Abhängigkeit der Aufträge des Klienten von der Übernahme der Bürgschaft durch den Rechtsanwalt vorlag; mit anderen Worten, wenn der Rechtsanwalt den Klienten nur durch die Bürgschaftsübernahme gewinnen oder halten konnte (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Die Bürgschaftsübernahme muss jedoch fremdüblich sein (VwGH 30.9.1999, 97/15/0101). Nur in solchen Fällen sind die vorgestreckten Beträge betriebliche Forderungen. Aufwendungen zur Einbringung solcher Forderungen und das Uneinbringlichwerden solcher Forderungen stellen diesfalls einen betrieblich veranlassten Aufwand dar (VwGH 15.01.2008, 2005/15/0146; VwGH 21.3.1996, 95/15/0092).

Allerdings gehört es nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu den beruflichen Obliegenheiten eines Rechtsanwaltes, notleidende Klienten durch die Gewährung von Krediten oder in ähnlicher Weise finanziell zu unterstützen. Auch die Eingehung einer Bürgschaftsverpflichtung zur Sicherung von Verbindlichkeiten des Klienten gehört zum Kreise der „ähnlichen finanziellen Unterstützungen“. Damit derartige Zuwendungen als betrieblich veranlasst angesehen werden können, muss ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Tätigkeit des Rechtsanwaltes vorliegen (VwGH 4.4.1990, 86/13/0116). Ein solcher wurde von der Judikatur des Gerichtshofes betreffend das Vorstrecken von Gerichtsgebühren, Zeugengebühren und Sachverständigengebühren anerkannt, nicht aber für das Vorstrecken von Geldbeträgen zur Vermeidung einer drohenden Insolvenz des Klienten, um solcherart eine bestehende Honorarforderung zu erhalten (VwGH 13.5.1981, 2535/80; VwGH 21.03.1996, 95/15/0092; VwGH 22.2.1993, 92/15/0051).

2d) Der Berufungswerber führt in seinen Vorbringen zusammengefasst aus, dass die AG im Jahr 2001 notleidend gewesen sei, sodass er als Vorstandsmitglied „als Zeichen des Vertrauens“ eine Wechselhaftung (bis zum Betrag von 872.074,01 € bzw. 12.000.000,00 ATS zuzüglich anteilmäßigen Zinsen, Spesen und Kosten) zum Ausgleich des Liquiditätsengpasses der Gesellschaft eingegangen sei. Er habe zwar von der Gesellschaft seit April 2001 keine Werkshonorare als Vorstand (11.504,11 € bzw. 158.300,00 ATS per Monat) beglichen bekom-

men, doch sei die Haftungsübernahme in der Absicht der Einkünftesicherung erfolgt (siehe Berufung vom 24. Mai 2006, Vorhaltsbeantwortung vom 29. Mai 2009 sowie Niederschrift vom 18. November 2009).

Zum Zeitpunkt der Unterfertigung der Wechselerklärung am 3. Mai 2001 war der Abgabepflichtige zwar an der AG nicht beteiligt, jedoch alleiniger Begünstigter der Privatstiftung-A, welche wiederum Aktien an dieser Gesellschaft im Gesamtwert von 1.326.720,12 € inne hatte. Dem Berufungswerber kam sohin erhebliches Interesse an deren Fortbestand und Existenz zu, profitierte doch ausschließlich er als Begünstigter von der Stiftung und deren Vermögen (siehe Stiftungsurkunde samt Stiftungszusatzurkunde, beide vom 5. Juni 2000), zu dem im wesentlichen die Aktien der Gesellschaft gehörten (siehe deren Wirtschaftsprüfungsbericht zum 31. Dezember 2000). Daneben hatte der Abgabepflichtige in die Privatstiftung Kapital in annähernd gleicher Höhe der Wechselhaftung, nämlich als Erststifter im Ausmaß von 363.691,33 € sowie als Darlehensgeber im Ausmaß von 436.037,01 €, sohin im Gesamtbetrag von 799.728,34 €, eingebracht, sodass er auch als „Finanzier“ der Privatstiftung-A ein Interesse am Erhalt deren Vermögens und somit am Fortbestand der AG hatte. Wie vom Berufungswerber selbst ausgeführt diente die Wechselerklärung primär dem Ziel, den Fortbestand der Aktiengesellschaft zu sichern, sodass ihm am Wertbestand der AG wesentlich gelegen war. Die Wechselunterfertigung verfolgte sohin wirtschaftlich in erster Linie die Interessen der Privatstiftung-A und des Berufungswerbers als Begünstigten und Darlehensgeber der Stiftung.

Der Abgabepflichtige führte in der Niederschrift vom 18. November 2009 aus, eine unterlassene Haftungserklärung hätte keine (weitere) Gewährung von Kontokorrentkrediten durch die Bank und somit Liquiditätsprobleme für die AG zur Folge gehabt, sodass die bereits zugesagten Gelder und Finanzierungen von der FirmaA eingefordert werden hätten müssen. Der Berufungswerber ging bei Wechselunterfertigung von den (vereinbarungsgemäßigen) Zahlungserbringungen durch die FirmaA aus. Den Ausführungen des Steuerpflichtigen zufolge erfolgte die Haftungsübernahme sohin nicht zur Abwehr eines etwaigen drohenden Konkurses bzw. Unterganges der AG, sondern lediglich zur Verkürzung des Liquiditätsengpasses der Gesellschaft bis zum erwarteten Geldfluss durch die FirmaA. Der Abgabepflichtige sah sohin zum Zeitpunkt der Wechselunterfertigung nach seinem damaligen Wissensstand die Existenz der AG auch bei Versagung der Kontokorrentkrediten nicht gefährdet, sodass für ihn hierdurch auch kein Verlust seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit gedroht hätte. Die Haftungsübernahme war damit nicht durch seine selbständige Arbeit veranlasst, zumal die ua. angestrebte Zahlung der aushaftenden Vorstandshonorare – wenngleich auch zu einem späteren Zeitpunkt – durch die erwarteten Zahlungen der FirmaA für ihn gewährleistet gewesen wäre.

Der Verlust der Einkünfte aus selbständiger Arbeit stellte für den Abgabepflichtigen hingegen erst die mögliche weitere Folge des Scheiterns der wirtschaftlichen Aktivitäten der Aktiengesellschaft dar. Wie dargelegt wäre nach Aktenlage bzw. nach Kenntnis des Abgabepflichtigen bei Haftungsübernahme ein solches unmittelbares wirtschaftliches Scheitern der Gesellschaft ohne Haftungsübernahme nicht zwingend erfolgt, da diese nach Ausführungen des Berufungswerbers ua. in seiner Berufung vom 24. Mai 2006 lediglich zum Ausgleich eines Liquiditätsengpasses und der Vorbereitung des Börsenganges angedacht war. Die eine Insolvenz begründende finanzielle Notlage der AG ergab sich nach den Angaben des Berufungswerbers erst nach dem 3. Mai 2001 aus dem Ausfall und dem Konkurs der FirmaA.

Das Vorbringen des Abgabepflichtigen, die Bank habe lediglich von den Vorständen „als Zeichen des Vertrauens“ eine Haftungsübernahme eingefordert, kann der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen, ist doch für eine steuerliche Beurteilung auf eine betriebliche Veranlassung des Abgabepflichtigen abzustellen. Wie dargelegt kann eine solche in der selbständigen Tätigkeit des Berufungswerbers nicht erkannt werden, zumal eine – dem Berufungswerber in dessen freier Entscheidung zugestandene - Verweigerung der Haftungserklärung nach Aktenlage weder auf dessen Tätigkeit als Vorstand noch auf die Existenz der Gesellschaft einen Einfluss gehabt hätte. Auch wenn sohin die Bank vom Abgabepflichtigen als Vorstand die Haftungsübernahme eingefordert haben soll, sah sich der Abgabepflichtige zur Abgabe dieser Erklärung nicht durch seine selbständige Tätigkeit, sondern aus seiner oben dargestellten Nahebeziehung zur Privatstiftung-A veranlasst.

2e) Übernimmt ein Einzelunternehmer eine Bürgschaft für eine Gesellschaft, dann führt eine Inanspruchnahme nur dann zu einer Betriebsausgabe, wenn auch ein fremder Unternehmer die Bürgschaft übernommen hätte, dh. die Bürgschaftsübernahme (sowie wohl auch eine Wechselhaftung) muss fremdüblich sein. Im gegebenen Fall ist unstrittig, dass sich die vom Abgabepflichtigen eingegangene Wechselhaftung laut Wechselerklärung vom 3. Mai 2001 „bis auf einen Betrag von (872.074,01 € bzw.) 12.000.000,00 ATS zuzüglich anteilmäßigen Zinsen, Spesen und Kosten“ beläuft. Das Vorstandshonorar betrug hingegen monatlich 11.504,11 € (158.300,00 ATS), welches zudem ab April 2001, sohin bereits für einen Zeitpunkt vor der Haftungsübernahme, von der Gesellschaft nicht mehr beglichen wurde. Der Abgabepflichtige legte nach seinen Angaben im Juni 2001, nach dem Firmenbuch im September 2001 sein Vorstandsmandat zurück.

Auf Grundlage dieses Sachverhaltes steht für den Referenten außer Zweifel, dass ein fremder Dritter – zum Unterschied vom Abgabepflichtigen - im Mai 2001 die streitgegenständliche Wechselerklärung nicht getätigkt hätte. Stellt man die eingegangene Wechselhaftung (bis zum einem Betrag von 872.074,01 €) mit den (vereinbarten) jährlichen Vorstandshonoraren zum

Zeitpunkt der Wechselunterfertigung vor Abzug der Betriebsausgaben und Steuern (138.049,32 € bzw. 1.899.600,00 ATS) in Relation, so ist offensichtlich, dass diese vollkommen im Missverhältnis zu einander stehen, übersteigt doch die Haftung die Honoraransprüche um ein 6,32faches, bei (geschätztem) Ansatz von Betriebsausgaben, Sozialversicherung und Einkommensteuern (im Gesamtausmaß von fünfzig Prozent) ca. das 12fache. Berücksichtigt man weiters, dass die vorliegende Haftung nicht auf 12.000.000,00 ATS beschränkt war, sondern auch weiters die hiermit verbundenen anteilmäßigen Zinsen, Spesen und Kosten umfasst hat (die Haftung wurde von der Bank schlussendlich auch in Höhe von 1.546.940,92 € bzw. 21.286.371,14 ATS geltend gemacht; siehe Schreiben vom 1. Oktober 2003), zeigt sich hierin die absolute Diskrepanz der Haftung zu den (uU. wiederum erhofften zukünftigen) Honoraransprüchen. Die Gesellschaft erbrachte weiters die Honorare in der Vergangenheit nicht fristgerecht bzw. ab April 2001 überhaupt nicht mehr, sodass mit der Haftungsübernahme – wie sich sodann gezeigt hat – auch keine Garantie für die Vornahme der Honorarzahlungen verbunden war. Bei einem fremden Dritten könnte zudem das Eingehen einer Wechselhaftung verbunden mit einer Zurücklegung des Vorstandsmandates im Folgemonat ausgeschlossen werden.

Das Vorbringen des Abgabepflichtigen (siehe Schreiben vom 24. Mai 2006), der geplante Börsengang hätte eine Honoraranpassung bis zum Doppelten des bisherigen Bezuges bewirkt, kann im gegebenen Fall auf Grund der vorliegenden Aktenlage nicht nachvollzogen werden, beinhaltet doch der - bis zum 30. Juni 2004 abgeschlossene und sohin auch für den Zeitraum nach dem geplanten Börsengang geltende - Vorstandsvortrag vom 1. November 2000 keine Erhöhung der Honoraransprüche ab Börsendotierung der Gesellschaft. Eine fremdübliche Abgabe einer Wechselerklärung kann sohin auch nicht im Hinblick auf einen geplanten Börsengang erkannt werden.

2f) Dem Abgabepflichtigen waren zudem unstrittig die angespannte finanzielle Lage bzw. die bestehenden Liquiditätsengpässe der Gesellschaft bekannt. Wenngleich dem Berufungsvorbringen gefolgt werden kann, dass er zum Zeitpunkt der Haftungsübernahme auf die Finanzierungszusage der Firma A vertraut habe, hätten deren Zahlungserfüllung den Berufungswerber von seiner Wechselverpflichtung gegenüber der Bank nicht befreit. Bei der vorliegenden Wechselerklärung vom 3. Mai 2001 handelt es sich um eine von einer Finanzierungszusage der Firma A vollkommen losgelöste (kein Verweis oder Bezugnahme hierauf) unbefristete Haftungsverpflichtung des Berufungswerbers für sowohl bereits vereinbarte als auch noch zukünftig gewährte Kredite der Bank_2 an die AG, auf deren Umfang auch vorübergehende Rückzahlungen keinen Einfluss hatten. Der Berufungswerber ging sohin eine unbefristete, über die zeitliche Dauer seiner Tätigkeit für die AG (ua. als Vorstand) hinausgehende Haftung für sämtliche, auch zum Zeitpunkt seines Ausscheidens noch

nicht abgeschlossene Kredite der AG bei der Bank_2 ein. Eine derart umfassende Haftungsübernahme auch für Zeiträume nach Beendigung der Vertragsbeziehungen zur bzw. einer Vorstandstätigkeit bei der AG ist für fremde dritte Geschäftspartner vollkommen auszuschließen, da ein solcher sich niemals zur Haftung für Kredite verpflichten würde, auf welche er weder bei Abschluss (die Haftung bedarf keiner Kreditunterfertigung des Abgabepflichtigen bei Kreditabschluss) noch bei Tilgung Einfluss hätte. Die Haftung war sowohl betreffend die Dauer als auch dem Kreditumfang unbeschränkt, sodass dem Berufungswerber das hiermit verbundene erhebliche Risiko für eine Inanspruchnahme bewusst gewesen sein muss. Ein derartiges Verhalten ist vollkommen fremdunüblich und kann nur durch die oben dargelegte Nahebeziehung des Abgabepflichtigen zur Privatstiftung-A und damit zur Gesellschaft nachvollzogen werden.

2g) Im vorliegenden Fall liegt keine unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenzielung als selbständiger Vorstand und Übernahme der Bürgschaft vor, zumal die Vorstandstätigkeit bzw. deren Erhalt nicht von der Wechselerklärung abhängig war. Für den Berufungswerber stellte die Bürgschaftsübernahme für seinen Klienten keine berufliche Obliegenheit als Vorstand im Werkvertragsverhältnis dar, auch wenn es sich hierbei um sein einziges vollbeschäftigte Mandat gehandelt hat.

2h) Auf Grundlage dieser geschilderten Umstände schließt der Referent aus, dass ein fremder Dritter (auch als Vorstand der Gesellschaft) zur Wechselübernahme im gegebenen Ausmaß zur ausschließlichen Sicherung seiner Geschäftsbeziehung zur AG und der diesbezüglichen Einnahmen bereit gewesen wäre, da diesem das unbefristete Risiko eines Ausfalles und des damit verbundenen Schadens (siehe Haftungssumme) in Relation zu seinen Werkvertragsbezügen unter Berücksichtigung der schlechten finanziellen Lage und Zahlungsmoral der Gesellschaft unverhältnismäßig zu hoch gewesen wäre. Die strittige Wechselübernahme ist vielmehr ausschließlich in der oben näher dargestellten Nahebeziehung des Berufungswerbers zur Privatstiftung-A und AG und der beabsichtigten Sicherung des Fortbestandes der Gesellschaft begründet. Das Eingehen der Wechselhaftung ist damit der Privatsphäre des Berufungswerbers zuzurechnen.

2i) Die Vornahme der streitgegenständlichen Wechselerklärung war nicht durch das Unternehmen des Abgabepflichtigen betrieblich veranlasst, sodass diese zu keiner Haftungsrückstellung im Jahresabschluss 2002 berechtigt. Das Finanzamt hat sohin zu Recht im bekämpften Bescheid die als Schadensfall angesetzte Wechselhaftung 2002 nicht als Betriebsaufwand anerkannt.

3.) Absetzung für Abnutzung (AfA) im Jahr 2003 und 2004:

3a) Das Finanzamt versagte dem Berufungswerber in den Jahren 2003 und 2004 die Absetzung für Abnutzung von Wirtschaftsgütern in Höhe von 6.773,46 € (2003) und 1.722,95 € (2004), da diese nach Betriebseinstellung zum 31. Juli 2002 (Ruhendmeldung des Gewerbescheines) nicht mehr der Erzielung von Einkünften dienen würden; der Abgabepflichtige erachtet hingegen ua. wegen der von ihm angestrebten Fortsetzung seiner selbständigen Beratungstätigkeit eine endgültige Betriebsaufgabe erst im Jahr 2006 verwirklicht.

3b) Die Aufgabe eines Betriebes liegt vor, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang in einem Zug mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit entweder an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder in das Privatvermögen übernommen oder wenn einzelne der wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Dritte übergeben und einzelne solcher (wesentlicher Betriebsgrundlagen ausmachenden) Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers übertragen werden (VwGH 24.6.2003, 2000/14/0178; VwGH 19.9.1995, 91/14/0222). Die Betriebsaufgabe setzt die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit voraus (VwGH 9.9.2004, 2001/15/0215). Mit der Betriebsaufgabe muss der Betrieb als solcher zu bestehen aufhören (VwGH 15.4.1970, 1526/68; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 24 Rz 32). Ein Indiz für eine Betriebsaufgabe, aber nicht notwendige Voraussetzung, kann nach der Rechtsprechung ua. das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung sein (Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 24 Rz 44).

Eine Betriebsunterbrechung bzw. ein vorübergehendes Ruhen des Betriebes stellt in der Regel keine Betriebsaufgabe dar. Wird der Betrieb vorübergehend eingestellt mit der Absicht, ihn zu einem späteren Zeitpunkt fortzuführen (zB bei Krankheit des Betriebsinhabers, Saisonbetrieben, Beschädigung wesentlicher Betriebsgrundlagen), liegt keine Betriebsaufgabe vor. Während des Ruhens anfallende Betriebsausgaben führen zu einem laufenden Verlust. Durch eine vorübergehende Betriebsstilllegung kommt es zu keiner Aussetzung der AfA (Jakom/ Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 24 Rz 40).

Bei Betriebsaufgabe ist gemäß § 24 Abs. 1 Z 2 EStG der Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn zu ermitteln. Die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes erfolgt zeitpunktbezogen in dem Jahr, in dem die Betriebsaufgabe endet, dh. in welches der Zeitpunkt fällt, zu dem die Aufgabehandlungen so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 24 Rz 56, 65).

3c) Das Finanzamt erkennt zum 31. Juli 2002 zwar eine Betriebseinstellung, unterlässt jedoch in Folge – abgesehen von der steuerlichen Versagung der Absetzung für Abnutzungen 2003 und 2004 als Betriebsausgabe - die Vornahme sämtlicher hiermit verbundener steuerlicher Konsequenzen, ua. der Ermittlung eines Betriebsaufgabegewinnes bzw. –verlustes zum 31. Juli 2002. Die Abgabenbehörde berechnet viel mehr für den Zeitraum ab 1. August 2002ff

weiterhin (negative) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als „Unternehmensberater“ (2003: - 1.318,53 €; 2004: - 3.513,39 €) und geht sohin - entgegen ihren Ausführungen im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 24. April 2006, ABP.Nr., Tz. 1A, - selbst von einer (beabsichtigten) Fortführung des Unternehmens aus. Die Abgabenbehörde qualifiziert somit die Betriebseinstellung offensichtlich nicht als Betriebsaufgabe. Nachdem eine Ruhendmeldung eines Gewerbescheines keine zwingende Betriebsaufgabe zur Folge hat und die Abgabenbehörde keine weiteren Indizien für eine Betriebsaufgabe anführt, kann nach Aktenlage dem glaubwürdigen Vorbringen des Berufungswerbers nicht entgegnet werden, dass dieser im Jahr 2002 keine Betriebsaufgabe, sondern lediglich eine Betriebsunterbrechung beabsichtigt hat. Die Feststellungen und Ausführungen des Finanzamtes sind nicht geeignet, eine Beendigung der gewerblichen Tätigkeit als Unternehmensberater im Jahr 2002 zu begründen, zumal der Berufungswerber im Jahr 2006 wiederum Honorarerlöse erklärt hat.

3d) Die während des Ruhens beim Unternehmen des Abgabepflichtigen angefallenen Betriebsausgaben (Steuern und Abgaben, Gebühren und (Pflicht)Beiträge, Rechts- und Beratungskosten, Nachrichtenaufwand und Restbuchwerte) führen zu einem laufenden Verlust aus selbständiger Arbeit und wurden als solche – abgesehen von den strittigen Aufwendungen für Abnutzungen für Wirtschaftsgüter - vom Finanzamt in den bekämpften Bescheiden anerkannt. Die vorübergehende Betriebsstilllegung begründet jedoch keine Aussetzung der Absetzung für Abnutzung, da die Wirtschaftsgüter weiterhin dem Betrieb des Unternehmens dienen. Nachdem weder die Feststellungen der Abgabenbehörde noch die sonstige Aktenlage auf eine Entnahme der Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen bzw. eine tatsächliche private Nutzung der Wirtschaftsgüter schließen lassen und diese damit weiterhin dem Betriebsvermögen des Abgabepflichtigen zuzurechnen sind, steht dem Berufungswerber eine Absetzung für Abnutzung auch in den Jahren der Betriebsunterbrechung zu. Das Finanzamt versagte daher dem Abgabepflichtigen in den bekämpften Bescheiden der Jahre 2003 und 2004 zu Unrecht eine Absetzung für Abnutzung, weshalb der Berufung diesbezüglich stattzugeben ist.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit berechnen sich demnach wie folgt:

	2003	2004
Einkünfte laut bekämpftem Bescheid	-1.318,53 €	-3.513,39 €
Afa	-6.773,46 €	-1.722,95 €
Einkünfte laut Berufungsentscheidung	-8.091,99 €	-5.236,34 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 1. März 2010