



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreterin, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 nach der am 3. März 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung wird, soweit sie sich gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 richtet, teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

2. Die Berufung wird, soweit sie sich gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 richtet, abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Einkommensteuer für das Jahr 2001 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

1. Der Berufungswerber (Bw) wies in seinen für die Berufungsjahre eingereichten Einkommensteuererklärungen (Bl. 27/2000 und Bl. 47/2001 ESt-Akt) neben von der XY-AG (im Folgenden EAG) bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (2000: 3.851.007,00 S; 2001: 7.652.584,00 S) Verluste aus Gewerbebetrieb, und zwar im Wege der Einnahmen- Ausgabenrechnung ermittelte Verluste aus "EDV Beratung" sowie durch

Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelte Verluste aus der "Finanzierung von Betrieben", in folgender Höhe aus:

	<u>2000</u>	<u>2001</u>
EDV Beratung:	-8.369,00	-8.369,00
Finanzierung von Betrieben:	<u>-11.610.850,00</u>	<u>-7.015.000,00</u>
	-11.619.219,00	-7.023.369,00

Ferner erklärte der Bw im Jahr 2000 aus Aktienverkäufen resultierende sonstige Einkünfte gemäß §§ 30 und 31 EStG in Höhe von insgesamt rd. 15,2 Mio S (Bl. 22/2000 ESt-Akt).

Die hinsichtlich der Einkünfte aus der "Finanzierung von Betrieben" erstellte Bilanz zum 31. Dezember 2000 enthält als einziges Aktivum eine Darlehensforderung in Höhe von 7.000.000,00 S (Bl. 12/2000 ESt-Akt). Der für das Jahr 2000 ermittelte Verlust setzt sich im Wesentlichen zusammen aus einer Einzelwertberichtigung zu Forderungen in Höhe von 8.800.000,00 S, sonstigen Beteiligungsaufwendungen in Höhe von 2.300.850,00 S sowie Abschreibungen auf sonstige Finanzanlagen in Höhe von 500.000,00 S (Bl. 16/2000 ESt-Akt). Aus dem Anlagenverzeichnis (Bl. 20/2000 ESt-Akt) sind Aktivierungen eines GmbH Anteils mit Datum 26. und 27. Feber 1998 über zweimal 250.000,00 S sowie mit 6. November 2000 datierte Abgänge (Abschreibungen) in jeweils gleicher Höhe ersichtlich. Die Bilanz zum 31. Dezember 2001 enthält nur Passiva (Eigenkapital, Bilanzverlust, Rückstellungen); der Verlust dieses Jahres umfasst im Wesentlichen eine Einzelwertberichtigung wegen Forderungsausfall in Höhe von 7.000.000,00 S, weiters Zinserträge aus gewährtem Darlehen in Höhe von 774.945,00 S sowie einen sonstigen betrieblichen Aufwand in gleicher Höhe (Bl. 39/2001 ESt-Akt). Ansonsten weisen die Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 2000 und 2001 keine Erträge aus.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden die Verluste aus der "Finanzierung von Betrieben" nicht anerkannt; Tz 12 des Betriebsprüfungsberichts (Bl. 46/Dauerbelege ESt-Akt) führt dazu Folgendes aus:

Gewerbliche Einkünfte aus der "Finanzierung von Betrieben" habe der Bw im Jahr 2000 erstmalig erklärt. Es seien dabei lediglich zwei Geschäftsvorgänge erfasst worden, eine Darlehensgewährung an eine B GmbH (im Folgenden B-GmbH) sowie eine Beteiligung an der C GmbH (im Folgenden C-GmbH)).

Der Darlehensvertrag über ein Darlehen in Höhe von 15,8 Mio S sei im April 2000 errichtet worden. Auf Grund von wirtschaftlichen Schwierigkeiten habe der Bw im Feber 2001 auf 50 % verzichtet, im Oktober 2001 sei über die B-GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden. Die Darlehensforderung sei im Jahr 2000 mit 8,8 Mio S wertberichtigt, im Jahr 2001 mit dem Restbetrag abgeschrieben worden. Der Bw habe das Darlehen durch den Verkauf von Wertpapierdepots finanziert.

Im Jahr 1998 habe der Bw 26 % der Anteile an der C-GmbH erworben und die Geschäftsführung übernommen. Noch im selben Jahr sei es wegen Streitigkeiten mit dem Mehrheitsgesellschafter zum Austritt des Bw als Geschäftsführer und Gesellschafter gekommen. Auf Grund einer während dieser Zeit eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung sei der Bw im Jahr 2000 zu einer Zahlung von 2.300.850,00 S verpflichtet worden. Die

Beteiligung sei erstmals im Jahr 2000 ins Anlageverzeichnis aufgenommen und sofort abgeschrieben worden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung würden keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Art und Umfang der beiden Transaktionen zeigten kein Bild, das der privaten Vermögensverwaltung widerspreche. Bestimmte Anhaltspunkte würden für eine nachträglich versuchte Darstellung eines Gewerbebetriebes sprechen, um die erlittenen Vermögensverluste einkommensmindernd geltend zu machen: die lediglich einmalige Darlehensvergabe bzw. das Eingehen 1 Beteiligung; die mangelnde Fremdüblichkeit des Darlehensvertrages (keine Sicherheiten); Anschaffung und Veräußerung der Beteiligung bereits im Jahr 1998; während einer vorangegangenen Betriebsprüfung (1997-1999) sei nie auf eine gewerbliche Betätigung hingewiesen, die Beteiligung auch nicht ins Betriebsvermögen aufgenommen worden; keine Beantragung einer Gewerbeberechtigung; Finanzierung aus Eigenmitteln; hohe Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der Verlust der Forderung bzw. der Beteiligung führten daher nicht zu Betriebsausgaben, sondern blieben steuerlich unbeachtlich. Die einmalige Zinsenzahlung aus dem Darlehen in Höhe von 774.945,00 S führe im Jahr 2000 zu Einkünften aus Kapitalvermögen.

Die Zahlungen aus der Bürgschaftsverpflichtung seien als Einlage zu werten, die dem Fortbestand der Gesellschaft und erst in 2. Linie der Sicherung der Geschäftsführerbezüge gedient habe. Da die Beteiligung dem Privatvermögen zuzurechnen sei, sei der Verlust der Einlage steuerlich unbeachtlich.

Eine weitere (unstrittige) Feststellung betrifft die Höhe der sonstigen Einkünfte (Tz 13).

Das Finanzamt erließ dieser Feststellung der Betriebsprüfung Rechnung tragende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 (Bl. 32/2000 und 51/2001 ESt-Akt).

2. In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung (Bl. 68/2001 ESt-Akt) bringt der Bw sachverhaltsbezogen vor, er betreibe seit 1998 neben allfälligen Dienstverhältnissen die Beratung von Unternehmen der Informations- und Telekommunikationsbranche in den Bereichen Finanzierung, Marketing und Vertrieb sowie Sanierung. Die Einkünfte aus diesen Tätigkeiten habe er seit jeher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in die jeweiligen Steuererklärungen aufgenommen. Mit Abgabe eines Verf 24 (Bl. 19/Dauerbelege ESt-Akt) sei dem zuständigen Finanzamt die Aufnahme der Tätigkeit Unternehmensfinanzierung (und Sanierung) bekannt gegeben worden. Im Februar 1998 sei der Bw als Finanzierungs- und Sanierungsbeauftragter in Absprache mit den finanzierenden Banken zum allein zeichnungsberechtigten Geschäftsführer der insolvenzgefährdeten C-GmbH bestellt worden. Aufgabenstellung seien dabei die strategische Neuausrichtung, Neufinanzierung und gegebenenfalls der Verkauf des Unternehmens gewesen. Eine Weiterfinanzierung durch die Banken sei unter der Voraussetzung eines hauptberuflich agierenden Sanierungsmanagers gestanden. Der Bw habe den Sanierungsauftrag auf Basis eines stark erfolgs- und gewinnorientierten Geschäftsführungsvertrages angenommen. Im Zuge der Neuausrichtung habe der Bw dabei auch die damals von zwei Minderheitsgesellschaftern gehaltenen 26 %-Anteile am Unternehmen erworben, was ein wesentlicher Schritt zur strukturellen Sanierung des Unternehmens gewesen sei. Das vom Bw präsentierte Sanierungskonzept sei

sowohl von den kreditgebenden Banken als auch von den Gesellschaftern angenommen worden. Im Rahmen der Neugestaltung der Kreditlinien habe der Bw gegenüber der Sparkasse eine Bürgschaft in Höhe von 3 Mio S übernehmen müssen. Nach seinem Ausscheiden sei der Bw aus dieser Bürgschaft mit einem Betrag von 2.614.000,00 S in Anspruch genommen worden. Auf Grund schwerer Zerwürfnisse über die strategische Neuausrichtung und angezeigter Unregelmäßigkeit des Hauptgesellschafters sei die Zusammenarbeit im Juni 1998 einvernehmlich beendet worden; der Bw habe die von ihm gehaltenen Anteile zum Einstandspreis an den Hauptgesellschafter übertragen.

Im April 1998 habe der Bw die D AG (im Folgenden D-AG) gegründet. Auf Grund der einsetzenden Internet-Euphorie habe der Bw das Unternehmen auf die Entwicklung von Unternehmen mit internetbasierten Geschäftsmodellen ausgerichtet und zu diesem Zweck Partnerschaften mit führenden Unternehmen der IT Branche abgeschlossen. In diesem Zusammenhang habe sich mit Beginn 2000 eine Finanzierungsmöglichkeit bei der B-GmbH ergeben. Dieses im Bereich Online-Distribution erfolgreich agierende Unternehmen habe zur weiteren Expansion Finanzierungslinien benötigt. Der Bw habe zum An- und Weiterverkauf von Personalcomputern ein Darlehen von 15 Mio S gewährt. Neben einer marktüblichen Verzinsung hätte der Bw auch Anteile am Unternehmen als Teil der Finanzierungseinnahmen sowie im Falle eines erfolgreichen Verkaufs der Anteile an Dritte Provisionen beziehen können. Der Bw habe die Gesellschafter und Geschäftsführer der B-GmbH daher von Herbst 2000 bis Frühjahr 2001 auch bei der Hereinnahme eines strategischen Partners unterstützt. Von Oktober 2000 bis Jänner 2001 seien erste, im April 2000 nicht erkennbare Schwierigkeiten aufgetreten. Im April 2001 habe der Hauptkunde der B-GmbH, die E-AG, ihren gesamten Geschäftsbetrieb an einen Mitbewerber veräußert. Dieser habe vertragswidrig alle für die B-GmbH lebenswichtigen Verträge gekündigt und die Zahlungen eingestellt. Dies habe schließlich im Oktober 2001 zum Konkurs der B-GmbH geführt.

In rechtlicher Hinsicht führt der Bw aus, dass er mit der Abgabe des Verf 24 die Aufnahme des selbständigen Gewerbebetriebes "Finanzierung" nach außen dokumentiert und dem Finanzamt rechtzeitig bekannt gegeben habe. Es sei damit davon auszugehen, dass sämtliche Darlehen, Bürgschaften etc., die nicht eindeutig zum privaten Bereich gehörten, der betrieblichen Sphäre zuzuordnen seien. Es gäbe keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass Darlehensvergabe/Beteiligungserwerb/Haftungsübernahme, insbesondere unter dem Aspekt des eigenen Gewerbebetriebes "Finanzierung", aus außerbetrieblichen/privaten Gründen erfolgt wären. Sämtliche Finanzierungsinstrumente, seien es Darlehen, Gesellschaftsanteil oder Haftungsübernahme, wären Bestandteil des Betriebes "Finanzierung" gewesen. Auch in quantitativer Hinsicht sei eine Verwendung für den Betrieb gegeben, eine private Nutzung sei gar nicht in Betracht gekommen. Der Gewerbebetrieb "Finanzierung" sei auch kausal für die in

Rede stehenden Vorgänge gewesen; eine wirtschaftlich stichhaltige Begründung dafür, dass der Bw die Vorgänge außerhalb seines dem zuständigen Finanzamt gemeldeten Gewerbebetriebes abgewickelt hätte, gebe es nicht. Der VwGH führe im Erkenntnis vom 14.10.1981, 81/13/0050, aus, dass die Sanierungstätigkeit und der Einsatz von Kapital und der persönlichen Arbeitskraft eines Steuerpflichtigen auf Grund der länger dauernden Tätigkeit als gewerblich zu qualifizieren sei, insbesondere, wenn sich der Steuerpflichtige davon Überschüsse erwarte. Auch im konkreten Fall sei für den Bw eine Vergütung für Wagnis und Gewinn vorgesehen gewesen. Im Fall der C-GmbH) hätte er bei erfolgreicher Sanierung einen Gewinnanteil von 30 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erhalten. Im Fall der B-GmbH sei bei erfolgreicher Unternehmensentwicklung neben der Verzinsung auch die Übernahme von Anteilen bzw. Provisionen bei Verkauf von Anteilen an Dritte vorgesehen gewesen.

Der Bw betreibe einen Gewerbebetrieb "Finanzierung und Sanierung", in dessen Rahmen und damit in dessen Betriebsvermögen sich Anteile an einer GmbH finden würden, die er im Rahmen der Annahme eines Sanierungsauftrags übernommen habe. Die formale Geschäftsführerbefugnis sei ihm nur eingeräumt worden, dass entsprechend vereinfachtes Handeln nach Außen möglich sei. Die Haftung habe in erster Linie der Sicherung des Sanierungserfolges gedient. Die Übernahme von 26 % der Anteile sei eine Verlegenheitslösung gewesen, weil niemand bereit gewesen wäre, mit den beiden 13 % Gesellschaftern eine Sanierung durchzuführen, die beiden Gesellschafter nicht bereit gewesen wären, an ihre Eltern zu verkaufen, und sich niemand Dritter bereit gefunden hätte, Anteile an einer GmbH in dieser Situation zu erwerben. Eine Beteiligung habe der Bw daher nicht wirklich gewollt. Jedenfalls auf Grund des Sanierungsauftrages, der ohne Zerwürfnis mit dem Mehrheitsgesellschafter hohe Einnahmen gebracht hätte, wäre die schlagend gewordene Bürgschaft Betriebsausgabe.

Der Bw weist weiters darauf hin, dass die Abschreibung des Anteils an der C-GmbH) hinfällig sei, weil der Bw im Jahr 1998 beim "Ausstieg" aus der Sanierung den Anschaffungspreis zurückerhalten habe. Eine Änderung der Qualifikation als notwendiges Betriebsvermögen ergebe sich dadurch nicht. Die Betriebsprüfung habe ferner übersehen, dass die Zinsenzahlung nicht im Jahr 2000, sondern erst im Jahr 2001 erfolgt sei; die im Jahr 2001 erfolgte Rückzahlung der Zinsen sei zumindest als Werbungskosten zu berücksichtigen.

3. Die Betriebsprüfung hält dem in der zur Berufung ergangenen Stellungnahme (Bl. 84/2001 ESt-Akt) entgegen, dass für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes nicht die Abgabe eines Verf 24, sondern die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend seien. Da ein Gewerbebetrieb eben nicht vorliege, stelle sich die Frage nach dem Vorliegen von Betriebsvermögen nicht. Die Vergabe von Darlehen stelle lediglich dann eine gewerbliche Tätigkeit dar, wenn der

Darlehensgeber seine grundsätzliche Bereitschaft, jedem Interessenten ein Darlehen zu gewähren, zu erkennen gebe, und die Tätigkeit hinsichtlich der Gestaltung der Verträge dem Bankgeschäft ähnlich sei. Die im Betriebsprüfungsbericht aufgezeigte mangelnde Fremdüblichkeit sei ein Indiz gegen eine bankgeschäftsähnliche Darlehensvergabe. Auch die fehlende Gewerbeberechtigung stelle ein Indiz dar, welches an einem nach außen in Erscheinung tretenden Gewerbebetrieb zweifeln lasse. Der Bw habe nicht dargelegt, inwiefern seine Betätigungen über das Ausmaß der Vermögensverwaltung hinausgegangen wären. Die Zinseinnahmen seien richtigerweise erst im Jahr 2001 zu erfassen. Aus den Unterlagen der Betriebsprüfung gehe jedoch hervor, dass die Rückzahlung erst im Jahr 2003 erfolgt sei. Zur Behauptung des Bw, die Haftung habe in erster Linie der Sicherung des Sanierungserfolges gedient, werde ersucht, die entsprechenden Verträge vorzulegen.

4. Der Bw nahm dazu mit Schreiben vom 10. Mai 2004 Stellung. Darin führt er u.a. aus, dass sein Gewerbebetrieb am einfachsten mit dem englischen Wort "business-angel" umschrieben werde. Dieser Typus eines Gewerbebetriebes setze sich aus Teilen der Berufsbilder von Unternehmensberater, Finanz- und Vermögensberatung, Vermittlung von Finanzdienstleistungen, Vermittlung von Krediten und Kreditgewährung zusammen. An "körperlichem" Equipment werde "nichts" gebraucht, es genügten ein Lap-Top, ein bis zwei Handys, ein Drucker und ein Beamer, ein oder zwei Diktiergeräte, ein Scanner und ein Schreibtisch. Gebraucht würden ein "beschaffungsseitiges" Netzwerk, d.h. der Zugriff z.B. zu Entscheidungsträgern in der Finanzwelt, ein "absatzseitiges" Netzwerk, d.h. Personen, die sanierungsbedürftige Unternehmen kennen, profunde Kenntnisse auf bestimmten Gebieten, Überzeugungskraft und Diskretion. Der Bw verfüge über ein mit allen wesentlichen infrastrukturellen Elementen ausgestattetes Büro. Er sei als Finanzierungs- und Sanierungsberater in den wesentlichen organisatorischen Netzwerken registriert. Die Koordination seiner Tätigkeit erfolge über eine Internetplattform, er sei Partner einer amerikanischen Investmentbank und eines weltweit führenden Beratungsunternehmens. Er habe sich bereits seit 1996 in Abstimmung mit seinem damaligen Arbeitgeber mit Unternehmensentwicklung und -finanzierung im Bereich der Informationstechnologie beschäftigt. Dieses Beschäftigungsfeld habe nicht nur die Finanzierungsberatung, sondern auch die Zurverfügungstellung von Kapital durch den Bw selbst umfasst, wozu ihm von der Bank ein Dispositionsrahmen von 30 Mio S eingeräumt worden sei. Der im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit gewonnene Bekanntenkreis habe es ihm ermöglicht, für sein Vorhaben zu werben. Es habe daher genügend Entscheidungsträger an maßgeblichen Stellen gegeben, die davon gewusst hätten, dass der Bw seine Leistungen als "business-angel" anbiete.

Wenn die Betriebsprüfung der Meinung sei, dass der Bw keinen Gewerbebetrieb "Finanzierung" unterhalte, so hätte sie von Amts wegen untersuchen müssen, ob der

Gewerbebetrieb des Bw nicht der eines Unternehmens- oder Finanzberaters sei und die Beteiligungen bzw. Darlehen zum notwendigen Betriebsvermögen gehörten.

Im Falle der C-GmbH) hätten den Bw weder sein Kapitalanteil von 26 % noch die Geschäftsführertätigkeit an sich interessiert. Der Bw sei von seinem ehemaligen Chef auf ein mögliches Finanzierungs- bzw. Sanierungsmandat aufmerksam gemacht worden und habe dieses Mandat im Rahmen seines Gewerbebetriebes (Finanzierung, Sanierung) übernommen. Bei Sanierungsmandaten sei es immer der Fall, dass der Sanierer auch formal die Position eines Geschäftsführers einnehme.

Was die Frage der Nachhaltigkeit betreffe, so sei davon auszugehen, dass der Bw generell abstrakt, grundsätzlich bereit sei, jedem Unternehmen, bei dem er "business-angel" sei, natürlich ein Darlehen zu geben. Es müsse aber klar sein, dass ein "business-angel" vom Typ des Unternehmens her sicher nicht bankübliche Sicherheiten verlangen werde, sondern auf andere Sicherheiten, wie z.B. einen Kooperationsvertrag, Wert lege. Beim Darlehen an die B-GmbH habe es sich nicht um eine verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen gehandelt, sondern es seien auch Dienstleistungen (Beratung) erbracht worden, insbesondere mit dem Kooperationsvertrag zwischen der EAG und der B-GmbH als attraktives gewinnbringendes Unternehmen (die monatlichen Fixzahlungen von 1.770.000,00 S sollten die Zukunft der Unternehmen nachhaltig absichern).

Zum Verlangen der Betriebsprüfung, hinsichtlich C-GmbH) die entsprechenden Verträge vorzulegen, wendet der Bw ein, ob die Betriebsprüfung damit sagen wolle, dass der Vermögensabfluss von 2,6 Mio S aus der Haftungsübernahme eine Betriebsausgabe aus selbständiger Tätigkeit darstelle.

Sachverhaltsbezogen bringt der Bw weiters vor, bereits im Jahr 1996 bei der Gründung des Unternehmens P-GmbH in Form von Finanzierungsbereitstellung und Projektvermittlung mitgewirkt zu haben. Im Jahr 1997 habe der Bw Vorbereitungen zu weiteren Beteiligungs- und Finanzierungsprojekten getroffen. Ende 1997 habe er Verhandlungen mit den Gesellschaftern der sanierungsbedürftigen und insolvenzgefährdeten C-GmbH) aufgenommen. Im Februar 1998 sei er in Absprache mit den finanzierenden Banken als Finanzierungs- und Sanierungsbeauftragter zum alleinzeichnungsberechtigten Geschäftsführer der C-GmbH bestellt worden.

Zusammenfassend habe der Bw in den 5 Jahren seiner gewerblichen Tätigkeit folgende Schwerpunkte gehabt: Gründungsunterstützung, Finanzierung und spätere Anteilsübernahme bei P-GmbH, Sanierung C-GmbH) bzw. persönliche Bürgschaft für ein Sanierungsdarlehen, Gründung X, Verkauf von Anteilen an Mitarbeiter und Partner, Gründung der B-GmbH und Ausstattung mit einem Darlehen, Zwangsausgleichsprojekte bei X und B-GmbH.

Die vom Bw ausgeübte Tätigkeit umfasse die Finanzierung von sanierungsbedürftigen und neu gegründeten Unternehmen im Bereich der Informations- und Telekommunikationstechnologie. Auf einen Gewerbebetrieb schließen ließen: die Ausübung der Tätigkeit als Hauptberuf (dies sei seit 1998 gegeben); das Unterhalten eines Büros oder einer Organisation zur Durchführung von Geschäften (sei ebenfalls seit 1998 gegeben); das Ausnutzen des Marktes unter Einsatz einschlägiger beruflicher Erfahrungen (dies sei u.a. auf Grund der Ausbildung des Bw zum Bankkaufmann und von 1995 bis 1998 als für Unternehmensentwicklung zuständiger Manager einer Bank gegeben); planmäßige und nachhaltige Fremdfinanzierung der Wertpapiere – diese sei gegeben gewesen, da der Bw bei der D-Bank einen entsprechenden Kreditrahmen für diesen Zweck unterhalten habe. Die Tätigkeit, die der Steuerpflichtige in den Jahren 1998 bis 2001 ausgeübt habe, weise die dargelegten Indizien eines gewerbsmäßig ausgeübten Beteiligungsfinanzierungsunternehmens auf. Die beabsichtigte Gewinnerzielung sowie die Schaffung von Vermögen seien verfolgt worden durch die Sanierung und Restrukturierung der C-GmbH), durch Bürgschaftsübernahme bei der Zuführung neuen Kapitals, durch Gründung und Finanzierung der B-GmbH, durch Gründung und Finanzierung der D-AG, durch Durchführung von Beteiligungsprogrammen der X (Abgabe von Aktien an Mitarbeiter und Partner), durch Übernahme des Vorstandsvorsitzes bei der X, Einleitung von Zwangsausgleichsmaßnahmen auf eigene Kosten im Falle der X.

5. Das Finanzamt erließ abweisende Berufungsvorentscheidungen. In der dazu ergangenen Begründung (Bl. 124/2001 ESt-Akt) wird ausgeführt, dass eine Tätigkeit erst dann gewerblich sei, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreite. Maßgebend dafür seien die tatsächlichen Verhältnisse. Auf Grund des vorliegenden Sachverhalts ließen die tatsächlichen Verhältnisse eine Einstufung als gewerbliche Tätigkeit nicht zu. Das Darlehensgeschäft mit der B-GmbH erfülle die Merkmale eines gewerblichen Geldverleihs nicht; es sei hier nur, wie von vielen anderen Vermögensanlegern, Geld mit der Absicht einer guten Rendite veranlagt worden. Eine Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebes "Beratung, Finanzierung, EDV" könne nicht unterstellt werden. Die laut Verf 24 bekannt gegebene Tätigkeit verschaffe nur die Gelegenheit zur Geldverleihung, sei aber dieser Tätigkeit nicht immanent. Seit 1996 habe der Bw durch Einnahmen/Ausgaben Rechnung ermittelte Einkünfte aus "EDV-Beratung" erklärt; erst ab 2000 sei die – von der "EDV-Beratung" getrennte - bilanzielle Darstellung einer eigenen Tätigkeit "Finanzierung von Betrieben" erfolgt. Schon aus dieser Darstellung ergebe sich der fehlende Zusammenhang der Tätigkeiten; die Finanzierung sei als eigener Betrieb, jedoch ohne Einnahmen, dargestellt worden.

Entgegen den Ausführungen in der Berufung sei die Beteiligung an der C-GmbH) keine Verlegenheitslösung gewesen. In einem Schreiben vom 23. Mai 1998 an AB (Hauptgesellschafter der C-GmbH)) führe der Bw aus, dass das Unternehmen derzeit nach allen Modellen der Unternehmensbewertung nichts wert sei; die bestehende Ressourcen- und Kundenbasis gebe allerdings Hoffnung, dass in Zukunft ein Wert entwickelt werden könne; allerdings sehe der Bw nicht ein, warum er bereits heute einen diskontierten Hoffnungswert aus seiner Privatkasse auf sein alleiniges Risiko nehmen solle; er werde daher seine Arbeit nur fortsetzen, wenn er weitere 50 % Anteile um den wirklichen Wert von 1,00 S bekomme. Nach Zerwürfnissen sei die Geschäftsbeziehung mit Juni 1998 gelöst worden und der Bw habe seine Anteile um den Einstandspreis an den Hauptgesellschafter übertragen.

Auch die Beteiligung an der C-GmbH) könne keinesfalls als eine Förderung des Betriebszweckes argumentiert werden.

Selbst die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit könne nicht zur Anerkennung der geltend gemachten Verluste führen. Seit dem AbgÄG 1989 seien nämlich gemäß § 2 Abs. 2 EStG Verluste aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter gelegen sei, weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Zur Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter zähle beispielsweise das Verwalten von Beteiligungen und von Forderungen.

6. Im dagegen – von einer neuen steuerlichen Vertretung - eingebrachten Vorlageantrag vom 22. März 2006 bringt der Bw vor, bis einschließlich 1995 ausschließlich unselbständig tätig gewesen zu sein. Seit 1995 habe er das Einzelunternehmen "Beratung, Finanzierung, EDV" betrieben, wobei er 1995 bis 1998 nur Einnahmen aus der Beratung von EDV-Projekten erzielt habe. Im Jahr 1998 seien die Tätigkeiten des Bw expandiert; er habe im Februar 1998 im Rahmen eines Sanierungsauftrages um 250.000,00 S eine 26 % Beteiligung an der C-GmbH) erworben und einen gewinnorientierten Geschäftsführungsvertrag abgeschlossen; im April 1998 habe er die D-AG gegründet und dort die Vorstandsposition übernommen. Diese Tätigkeiten erfüllten eindeutig die Voraussetzungen der Gewerblichkeit.

Im Jahr 1999 habe der Bw Aktien mit einem Veräußerungserlös von 21,7 Mio S an Mitarbeiter und Partner der inzwischen in XY-AG umfirmierten D-AG verkauft. Der Veräußerungserlös sei zum Teil bis zu 200 % unter dem jeweils erzielbaren Marktwert gelegen, um die Mitarbeiter und Partner an das Unternehmen zu binden, was eindeutig gegen reine Vermögensverwaltung spreche. Die Verkäufe seien im Zuge der Vorbereitung der X auf den Börsengang erfolgt und seien defacto als Ersatz für ein nicht implementiertes Mitarbeiterbeteiligungsprogramm zu sehen. Der daraus resultierende Aufwand (Unterschied tatsächlicher Marktwert und Veräußerungserlös = Gehaltsaufwand bzw. fiktiver Verlust) sei bis dato weder beim Bw noch bei der X erfasst worden.

Im Jahr 2000 sei es zu mehreren Transaktionen im Rahmen des Einzelunternehmens des Bw gekommen. Er habe der B-GmbH ein Darlehen im Ausmaß von 15 Mio S zum An- und Verkauf von Computern gewährt; abgesehen davon, dass das Geld für das Darlehen aus dem (zum Zweck der B-GmbH Finanzierung) erfolgten Verkauf von X Aktien stamme, und der Bw das Management aktiv beraten habe, seien in der B-GmbH ausschließlich wichtige strategische Projekte für die X durchgeführt worden. Weiters habe der Bw im Jahr 2000 die für die C-GmbH) eingegangene Haftung bezahlt. Ferner habe der Bw einen 10 % Anteil an der S-AG (im Folgenden SAG) erworben sowie Eigentümer und Management hinsichtlich Vorbereitung auf einen potentiellen Börsegang beraten. Schließlich habe der Bw im Zuge einer Kapitalerhöhung Aktien an der V-Ag im Ausmaß von 5 Mio S erworben, ein Unternehmen, das ein von der XY-AG initiiertes Geschäftsmodell realisiert habe.

Die Engagements des Bw seien auf Grund seiner nachweislichen Involvierung hinsichtlich der Entwicklung der Unternehmen keinesfalls vergleichbar mit "anderen Vermögensanlegern". Vielmehr sei die finanzielle Beteiligung eine die Beratungs- und Entwicklungstätigkeit ergänzende Komponente, um den Erfolg seiner Engagements sicherzustellen. Reine Finanzierungs- und Beteiligungsengagements habe der Bw nicht durchgeführt und seien auch nicht Gegenstand seiner Tätigkeit gewesen.

Ende 2000 seien die Aktien der SAG und die Aktien der X an die D-Privatstiftung übertragen worden. Im Jahr 2001 sei es zum Konkurs der B-GmbH mit einem Totalausfall der Forderung sowie zum Konkurs der V-Ag gekommen.

Abschließend wird im Vorlageantrag darauf hingewiesen, dass der ehemalige steuerliche Vertreter des Bw die offensichtlichen Tatsachen nicht entsprechend den steuerlichen Bestimmungen erfasst habe. Es werde daher beantragt, den tatsächlichen Sachverhalt zu eruieren und der Besteuerung zu Grunde zu legen. Es seien die realisierten Veräußerungserlöse versteuert worden, ohne zu berücksichtigen, dass das Realisat aus diesen Veräußerungen wieder investiert worden sei. Sowohl bei der Bürgschaft für die C-GmbH) als auch beim Darlehen an die B-GmbH seien offensichtlich betriebliche Interessen im Vordergrund gestanden. Die in der Berufungsvorentscheidung angesprochene reine Verwaltung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern liege eindeutig nicht vor, da der Bw immer aktiv (Sanierung, Geschäftsführung usw.) involviert gewesen sei.

Zusätzlich zum Berufungsvorbringen werde beantragt, den Veräußerungserlös aus den X Aktien nicht als sonstige Einkünfte, sondern als Teil des vom Bw betriebenen Einzelunternehmens "Finanzierung, Beratung und Sanierung von IT-Unternehmen" zu behandeln. Weiters sei die V-Ag Finanzierung bis dato ausschließlich der Privatsphäre des Bw zugerechnet worden, was nicht nachvollziehbar sei.

7. Mit Vorhalt vom 16. Mai 2008 ersuchte der unabhängige Finanzsenat den Bw um

- Vorlage der Vereinbarung betreffend die Erteilung des Auftrages zur Sanierung der CGbmH bzw. eines Nachweises darüber, wer ihm zu welchen Bedingungen den Sanierungsauftrag erteilt habe;
- Vorlage des Geschäftsführungsvertrages betreffend die Geschäftsführungstätigkeit für die CGbmH;
- Vorlage einer Vereinbarung, aus der hervorgehe, dass der Bw für die Gewährung des Darlehens an die B GmbH neben der Verzinsung auch Anspruch auf den Bezug von Anteilen am Unternehmen sowie auf Provisionen für Verkäufe von Anteilen an Dritte hatte;
- Vorlage einer Vereinbarung (Beratungsvertrag) betreffend die Beratung des Managements der B GmbH sowie Bekanntgabe der aus dieser Beratungstätigkeit erzielten Einnahmen;
- Vorlage einer Vereinbarung (Beratungsvertrag) betreffend die Beratung der Eigentümer und des Managements der SAG hinsichtlich Vorbereitung auf einen potentiellen Börsegang sowie Bekanntgabe der aus dieser Beratungstätigkeit erzielten Einnahmen;
- um Mitteilung, inwiefern eine Finanzierung der V-Ag durch den Bw erfolgt sei sowie um Vorlage von Finanzierungsvereinbarungen.

Mit Schreiben vom 1. August 2008 teilte der Bw mit, trotz Bemühens nicht alle verlangten Unterlagen gefunden zu haben. Auffindbar seien gewesen:

- Eine email des BP/RS GmbH, über den Erhalt eines Darlehens von 5 Mio S vom Bw, diese 5 Mio S habe die RS in der Folge in die Kapitalerhöhung der V-Ag auf Rechnung des Bw investiert.

In den der Vorhaltsbeantwortung beigelegten Schreiben bestätigt P, vom Bw ein Darlehen über 5 Mio S mit Laufzeit von 1 Jahr und einem Zinssatz von 6 % p.a. erhalten zu haben und dass die Erträge aus dem Darlehen vom 17. Mai 2000 mit der Rückzahlung des Darlehens an den Bw ausgeschüttet würden.

- Ein Zeichnungsschein über 455.000,00 € an der SAG vom 5. Dezember 2000;
- Der Darlehensvertrag zwischen dem Bw und der B-GmbH vom 6. April 2000;
- Der Kooperationsvertrag der B-GmbH mit der X zuzüglich eines erläuternden Schreibens der M.

Der Bw führt in dem Schreiben weiter aus, dass durch Aussagen von Zeugen die Informationen, die auf Grund fehlender Unterlagen nicht mehr belegt werden könnten, die aber zur endgültigen Beurteilung der Sachlage notwendig seien, beschaffbar seien.

Der im Jahr 1998 erteilte Sanierungsauftrag sei vom damaligen Hauptgesellschafter AB in Abstimmung mit dem Stillen Gesellschafter NG gekommen. Den Kontakt hätte die ABC

hergestellt. Der größte Gläubiger und zugleich die hauptsächlich finanzierende Bank, die Sparkasse Wr. Neustadt, sei damals massiv in die Sanierung des finanziell angeschlagenen Rechenzentrums involviert gewesen. Der Bw habe damals in Abstimmung mit der Sparkasse die Sanierung übernommen und sei im Zuge der Neufinanzierung eine persönlich Haftung in Höhe von 2,2 Mio S für einen Kredit, der das Weiterbestehen des Unternehmens ermöglicht hätte, eingegangen. Der damalige Kundenbetreuer sollte die entsprechende Auskunft geben können. Es seien ein regelmäßiges Reporting sowohl an die Sparkasse als auch an die Gesellschafter erfolgt.

Der Geschäftsführervertrag liege nicht mehr vor. Es habe jedoch ein Finanzstrafverfahren in dieser Sache gegeben.

Hinsichtlich der Vereinbarungen mit der B GmbH sei M die richtige Auskunftsperson.

Zeugen der Vereinbarung betreffend SAG seien M, die steuerliche Vertreterin des Bw sowie der damalige Vorstand N. Die Beratungstätigkeit des Bw für die SAG habe sich dadurch ergeben, dass die X bereits vorher einen erfolgreichen Börsegang durchgeführt hatte. Zu Einnahmen aus der Beratungstätigkeit sei es nicht gekommen, N hätte aber privat einen beträchtlichen Aktienposten an der X erworben.

Das Darlehen über 5 Mio S laut email Bestätigung sei verwendet worden, um eine Kapitalerhöhung der V-Ag zu zeichnen. Zeugen seien M und BP.

8. Auf weiteren Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats vom 17. November 2008 teilte der Bw mit, dass die im Firmenbuch als Gesellschafterin der B-GmbH eingetragene CD 51 % dieser Anteile als Treuhänderin des Bw gehalten habe.

9. Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Veranlagungsakt der B-GmbH, St.Nr. xxx/yyyy. Aus der zum 31. Dezember 2001 erstellten Bilanz geht hervor, dass die gegenüber dem Bw bestehende Verbindlichkeit auf Kapitalrücklage umgebucht wurde. In den Erläuterungen zur Bilanz, Punkt 4. Eigenkapital, wird dazu ausgeführt, dass der Gesellschafter im Geschäftsjahr 2001 auf sein ausständiges Darlehen zur Verbesserung des Bilanzbildes des Unternehmens (noch vor Konkurseröffnung) verzichtet habe.

In der am 3. März 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw aus, dass er im Jahr 1998 im Rahmen eines Management buy out aus seiner Beschäftigung bei einer Bank ausgeschieden und sich an der C-GmbH) beteiligt habe. Im Zuge der Refinanzierung habe er die Bürgschaft übernehmen müssen. Er sei operativer Geschäftsführer gewesen und habe dort auch 90 % seiner Zeit verbracht, wie er überhaupt in sämtlichen Gesellschaften eine Organfunktion innegehabt habe. Aus seiner Sicht seien daher die Kriterien eines Gewerbebetriebes erfüllt. Er lebe von dieser Tätigkeit. Die Höhe seiner Einkünfte seien vom wirtschaftlichen Erfolge des jeweiligen Engagements abhängig, wobei dieser Erfolg

wesentlich höher sein könne als bei einer bloßen Darlehenshingabe. Im Gründungsjahr der EAG habe er auch keine nichtselbständigen Einkünfte erzielt.

Der Bw führte weiters aus, dass er die EAG gegründet und die Börsennotierung bewirkt habe, wodurch erst einen fungibler Wert geschaffen worden sei.

Die steuerliche Vertreterin des Bw wies schließlich darauf hin, dass es nicht einsichtig sei, warum Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuert würden, das gegenständliche wirtschaftliche Engagement aber steuerlich unberücksichtigt bleibe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Streit besteht darüber, ob die in den Jahren 2000 und 2001 aus einer Bürgschaftszahlung und aus dem Ausfall einer Darlehensforderung resultierenden Verluste im Rahmen eines vom Bw unterhaltenen Gewerbebetriebes angefallen sind und daher (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein Gewerbebetrieb dann vor, wenn die Betätigung den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, wenn also durch die Marktteilnahme nach Art und Umfang der Tätigkeit ein Bild erzeugt wird, das der privaten Vermögensverwaltung fremd ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (VwGH 29.7.1997, 96/14/0115).

Unabdingbar für eine gewerbliche Tätigkeit ist, dass sich die betreffende Betätigung als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt (VwGH 22.3.1991, 90/13/0256). Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setzt voraus, dass jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- oder Leistungsaustausches teilnimmt (Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 23 Tz 12).

Den für die Berufungsjahre eingereichten Steuererklärungen und Bilanzen zufolge bestand die gewerbliche Tätigkeit des Bw, in deren Rahmen die fraglichen Verluste angefallen sein sollen, in einer „Finanzierung von Betrieben“. Im Lauf des Berufungsverfahrens umschrieb der Bw diesen Gewerbebetrieb mit Beratung in Finanzierung, Marketing, Vertrieb und Sanierung (Berufung), als Tätigkeit eines „business angel“ mit Teilen der Berufsbilder von Unternehmensberater, Finanz- und Vermögensberatung, Kreditvermittlung und -gewährung (Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung), Finanzierung, Beratung und Sanierung von IT Unternehmen (Vorlageantrag).

Der Bw war im Jahr 1999 zu 26 % Gesellschafter und Geschäftsführer der C-GmbH). Während dieser Zeit übernahm er die Bürgschaft für einen der C-GmbH) gewährten Haftungskredit. Er wurde im Jahr 1999 aus dieser Bürgschaft in Anspruch genommen (Bl. 44 Arbeitsbogen) und verpflichtete sich auf Grund eines im Jahr 2000 geschlossenen Vergleichs zur Zahlung von 2.300.850,00 S (Bl. 49 Arbeitsbogen).

Im Jahr 1999 gewährte der Bw der B-GmbH ein Darlehen über 15,8 Mio S (Bl. 26 Arbeitsbogen). Er war an dieser GmbH zu 51 % beteiligt. Im Jahr 2001 verzichtete der Bw auf die Rückzahlung des Darlehens.

Was nun den zunächst, bei Einreichung der Steuererklärungen, behaupteten Gewerbebetrieb „Finanzierung von Betrieben“ betrifft, kann angesichts der Anzahl der in den Bilanzen der beiden Berufungsjahre ausgewiesenen „Finanzierungen“, nämlich einer Haftungsübernahme und einer Darlehensgewährung, noch dazu von Gesellschaften, an denen der Bw jeweils beteiligt war, sohin einer auf einen eng begrenzten Personenkreis abgestellten Finanzierung, von einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr keine Rede sein.

Zu der im Vorlageantrag erstmals vorgebrachten Finanzierung der V-Ag hat der Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 1. August 2008 unter Vorlage zweier e-mails, die den Erhalt eines vom Bw an die RS gewährten Darlehens über 5 Mio S bestätigen sollen, erläutert, dass die RS das Darlehen auf Rechnung des Bw für eine Kapitalerhöhung der V-Ag investiert habe. Aus diesem Vorbringen geht klar hervor, dass der Betrag von 5 Mio S wirtschaftlich gesehen nicht als Darlehen hingegeben wurde, sondern dass der Bw mit diesem Betrag Aktien der V-Ag erworben hat, also eine Beteiligung eingegangen ist (dem entsprechend führt der Bw auch im Vorlageantrag aus, Aktien der V-Ag im Ausmaß von 5 Mio S erworben zu haben). Einen Gewerbebetrieb „Finanzierung von Betrieben“ kann diese Investition daher ebenfalls nicht erweislich machen.

Dem gegenüber der B-GmbH ausgesprochenen Forderungsverzicht würde es selbst bei Unterstellung einer gewerblichen Finanzierungstätigkeit an einer betrieblichen Veranlassung mangeln, weil, wie den für die B-GmbH erstellten Bilanzen zu entnehmen ist, der Bw als Gesellschafter im Jahr 2001 auf sein ausständiges Darlehen zur Verbesserung des Bilanzbildes des Unternehmens (das Darlehen wurde in der Gesellschaft auf Kapitalrücklage umgebucht) verzichtet hat, somit aus Überlegungen, die für den Verzicht nicht einen betrieblichen, sondern in der Gesellschafterstellung des Bw gelegenen Anlass zu erkennen geben.

Welche zu gewerblichen Einkünften führende Beratungstätigkeit der Bw in den Berufungsjahren ausgeübt haben könnte, ist unergründlich. Es ist nicht erkennbar, dass der Bw im Rahmen einer Beratungstätigkeit am Wirtschaftsleben in Form eines Leistungsaustausches teilgenommen bzw. als Berater in Geschäftsbeziehung mit Kunden

getreten wäre. Er spricht zwar wiederholt davon, beraten zu haben, etwa das Management der B-GmbH oder der SAG, hat aber weder Honorare aus einer Beratungstätigkeit erklärt, noch Beratungsverträge vorgelegt, noch haben Ergebnisse aus einer solchen Betätigung Eingang in seine Aufzeichnungen gefunden. Die für die Berufungsjahre für den vermeintlichen Gewerbebetrieb eingereichten Bilanzen enthalten lediglich zwei Geschäftsfälle, nämlich den Bürgschaftsaufwand und die Darlehensabwertung. Es scheinen darin weder Forderungen noch Einnahmen bzw. Erträge aus einer Beratungstätigkeit, noch mit einer solchen Tätigkeit verbundene Aufwendungen auf. Wenn der Bw im Vorlageantrag vorbringt, die finanzielle Beteiligung sei eine die Beratungs- und Entwicklungstätigkeit ergänzende Komponente gewesen, um den Erfolg seiner Engagements sicherzustellen, so muss daher gefragt werden, welche Engagements dies gewesen sein sollen.

Eine Vergleichbarkeit des vorliegenden Falles mit jenem, der dem vom Bw zitierten Erkenntnis des VwGH 14.10.1981, 81/13/0050, zu Grunde lag, besteht schon deshalb nicht, weil in diesem Fall einer „Ausgleichsfinanzierung“ die Vereinbarung bzw. das Erbringen von Leistung und Gegenleistung, somit das tatsächliche Ausüben einer Tätigkeit, eindeutig festgestanden haben. Der Bw hat hingegen nicht dargetan, dass etwa eine Abhängigkeit der Erteilung des Sanierungsauftrages von der Übernahme einer Bürgschaft für die C-GmbH) bestanden hätte. Er behauptet zwar, hinsichtlich der C-GmbH) einen Sanierungsauftrag erhalten und einen gewinnorientierten Geschäftsführungsvertrag abgeschlossen zu haben, was ihm im Falle der erfolgreichen Sanierung einen 30 %-igen Anteil am Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zugesichert hätte, entsprechende Verträge hat er aber weder auf Verlangen der Betriebsprüfung noch auf Verlangen des unabhängigen Finanzsenats vorgelegt. Der Forderung des Bw, die schlagend gewordene Bürgschaft wäre jedenfalls auf Grund des Sanierungsauftrages Betriebsausgabe, mangelt es daher an einer nachvollziehbaren Darstellung eines solchen Zusammenhanges. Auch der klagsweisen Geltendmachung der Haftung durch die kreditgewährende Bank kann eine Abhängigkeit der Erteilung des Sanierungsauftrages von der Bürgschaftsübernahme nicht entnommen werden. In der Klage (Bl. 44 Arbeitsbogen) wird vielmehr vorgebracht, dass Grundlage des Haftungskredits der Umstand gewesen sei, dass der Bw für seine Gesellschaft eine Mietkaution benötigt sowie Verträge abgeschlossen habe, bei denen die Kunden zu einer Akontierung nur gegen Erhalt abstrakter Bankgarantien bereit gewesen wären. Aus diesen Ausführungen kann lediglich auf eine durch die laufende Geschäftstätigkeit der C-GmbH) veranlasste Kreditaufnahme bzw. Haftungsübernahme geschlossen werden. Eine Befragung des Kundenbetreuers erübrigt sich daher schon aus diesem Grund. Die Behauptung des Bw, eine Beteiligung an der C-GmbH) habe ihn gar nicht interessiert, widerspricht den Ausführungen des Bw in der in einem Prozess mit den Brüdern BB eingereichten Replik (Bl. 55 Arbeitsbogen), die Initiative zur Übernahme

der Geschäftsanteile sei von ihm ausgegangen. Von einem Zusammenhang des Beteiligungserwerbs mit einem Sanierungsauftrag des Bw ist dort auch keine Rede.

Den Ausführungen des Bw, dass ein „business angel“ z.B. auf einen Kooperationsvertrag Wert lege, und dass beim Darlehen an die B-GmbH auch Dienstleistungen erbracht worden seien, wie insbesondere mit dem Kooperationsvertrag zwischen der EAG und der B-GmbH mit monatlichen Fixzahlungen von rd. 1,7 Mio S, ist entgegenzuhalten, dass der Kooperationsvertrag ein Leistungsverhältnis betrifft, das zwischen der EAG und der B-GmbH bestanden hat, was nicht eine vom Bw erbrachte Leistung oder eine ihm dafür gewährte Gegenleistung erweislich machen kann. Ein Nachweis dafür, dass der Bw neben einer marktüblichen Darlehensverzinsung auch Anteile am Unternehmen hätte erwerben können, wurde ebenfalls nicht erbracht. Diese Behauptung ist auch nicht schlüssig, da der Bw ohnehin schon seit der – durch eine Treuhänderin vorgenommenen - Gründung zu 51 % Gesellschafter der B-GmbH war. Unschlüssig ist damit auch die weitere Behauptung des Bw, er habe „die Gesellschafter“ der B-GmbH bei der Hereinnahme eines strategischen Partners unterstützt.

Auch in Bezug auf die Behauptung des Bw, er habe das Management der B-GmbH sowie jenes der SAG beraten, kann nicht nachvollzogen werden, dass der Bw eine solche Beratung im Rahmen einer von ihm ausgeübten gewerblichen Betätigung durchgeführt hätte. Es gibt nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, dass der Bw mit diesen Gesellschaften als Berater in einen Leistungsaustausch getreten wäre.

Inwiefern die im Zusammenhang mit den behaupteten Beratungen der B-GmbH und der SAG beantragte Befragung der M die Ausübung einer gewerblichen Beratungstätigkeit erweislich machen könnte, hat der Bw mit dem bloßen Hinweis, diese sei bezüglich der Vereinbarungen die richtige Auskunftsperson, nicht deutlich gemacht. Es war Sache des Bw, das Bestehen einer Geschäftsverbindung zu den genannten Gesellschaften und die im Rahmen einer solchen Geschäftsverbindung geschlossenen Vereinbarungen nachvollziehbar darzulegen. So er mit den erwähnten Firmen tatsächlich eine Geschäftsbeziehung als Berater unterhalten hätte, müsste es auch geschäftliche Unterlagen geben. Dass der Bw auch von keiner dieser Gesellschaften Honorare für eine Beratungstätigkeit bezogen hat, ist ein weiteres Indiz dafür, dass eine solche Geschäftsverbindung nicht bestanden hat. Darin, dass ein Vorstand der SAG privat Aktien der EAG erworben hat, kann kein Beweis für eine vom Bw der SAG erbrachte Beratungsleistung erblickt werden. Dass der Bw als Nachweis einer Beratungs- und Sanierungstätigkeit nicht mehr vorzuweisen hat, als die Verbuchung zweier Geschäftsvorfälle in einem Zeitraum von zwei Jahren, die zudem keinen erkennbaren Zusammenhang mit der behaupteten Tätigkeit aufweisen, macht seine Behauptungen unglaubwürdig. Eine Befragung

der Zeugin zur vermeintlichen Beratung der B-GmbH und der SAG würde an diesem Ergebnis nichts ändern.

Da allein maßgeblich ist, welche Betätigung der Bw tatsächlich ausgeübt hat, kommt es auf die in dem anlässlich der Betriebseröffnung im Jahr 1995 eingereichten Fragebogen „Verf 24“ enthaltene Angabe, die Tätigkeit des Bw bestehe in „Beratung-Finanzierung-EDV“, nicht an. Fest steht, dass der Bw ungeachtet dieser Angabe in den Folgejahren nur gewerbliche Einkünfte aus „EDV-Beratung“ bezogen hat. Dafür, dass er noch eine weitere gewerbliche Beratungstätigkeit ausgeübt hätte, fehlt jeglicher Beleg.

Das Vorbringen des Bw, er habe bei einer Bank einen entsprechenden Kreditrahmen unterhalten, weshalb eine planmäßige und nachhaltige Fremdfinanzierung von Wertpapieren vorgelegen habe, ist nicht verständlich, hat der Bw doch nicht behauptet, dass er (auch) einen gewerblichen Wertpapierhandel betrieben hätte. Davon abgesehen kann darin, dass der Bw hinsichtlich einer der Gesellschaften, an denen er beteiligt war, Aktien aus seinem Bestand verkauft hat, auch wenn es sich dabei um mehrere Transaktionen gehandelt hat, kein wiederholter An- und Verkauf von Wertpapieren in erheblichem Umfang erblickt werden.

Der Umstand, dass der Bw im Jahr 1999 Aktien der EAG an Mitarbeiter und Partner, um diese an das Unternehmen zu binden, unter dem Marktwert verkauft hätte, sagt über eine gewerbliche Betätigung des Bw ebenfalls nichts aus. Abgesehen davon, dass nicht nachzuvollziehen ist, warum die Differenz zwischen dem realisierten Veräußerungserlös und einem nach dem Marktwert der Aktien möglichen höheren Veräußerungserlös als Aufwand (laut Vorlageantrag als Gehaltsaufwand bzw. fiktiver Verlust) zu berücksichtigen wäre – der Bw hat jedenfalls einen Gewinn aus dieser Transaktion erzielt –, kann dieser Vorgang weder die vom Bw behauptete gewerbliche Beratungs-, Sanierungs-, und Finanzierungstätigkeit erweislich machen, noch ist irgendein Zusammenhang zwischen diesem Vorgang und der Übernahme einer Bürgschaft zugunsten der C-GmbH) oder der Darlehensgewährung an die B-GmbH erkennbar, weshalb daraus auch kein Hinweis dafür zu gewinnen ist, dass die in Rede stehenden Verluste aus Bürgschaftsübernahme und Darlehensgewährung im Rahmen einer gewerblichen Betätigung angefallen wären.

Zu beachten ist ferner, dass bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nur der Ansatz notwendigen Betriebsvermögens in Betracht kommt. Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (vgl. Jakom, § 4 Tz 81 und die dort zitierte Judikatur). Die Ausführungen des Bw, die finanzielle Beteiligung sei eine die Beratungs- und Entwicklungstätigkeit ergänzende Komponente, um den Erfolg seines Engagements sicherzustellen, bzw. sämtliche Darlehen, Bürgschaften etc., die nicht eindeutig zum privaten

Bereich gehörten, seien der betrieblichen Sphäre zuzuordnen, sind allgemein gehalten und zeigen keinen konkreten Zusammenhang zwischen der vermeintlichen Beratungstätigkeit und dem Eingehen von Beteiligungen auf. Es ist auch nicht ersichtlich, inwiefern etwa die Beteiligung an der B-GmbH bzw. die Gewährung eines Darlehens an diese im Internethandel tätig gewesene Gesellschaft, oder die Beteiligung an der C-GmbH) bzw. die Übernahme einer Haftung zugunsten dieser in der Datenverarbeitung tätig gewesene Gesellschaft dem Betrieb eines in den Bereichen Beratung, Finanzierung, Sanierung tätigen Unternehmens dienlich gewesen sein könnten. Abgesehen davon, dass eine tatsächliche Ausübung der behaupteten Beratungs- und Sanierungstätigkeit nicht zu erkennen ist, kommt eine Berücksichtigung der strittigen Aufwendungen daher auch deshalb nicht in Betracht, weil der Bw nicht nachvollziehbar gemacht hat, warum die erwähnten Beteiligungen überhaupt dem notwendigen Betriebsvermögen eines solchen Betriebes zugerechnet werden müssten.

Anhand des Vorbringens des Bw und der Aktenlage kann zu den „Engagements“ des Bw lediglich die Sachverhaltsfeststellung getroffen werden, dass er Vorstand der EAG gewesen ist und aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat, dass er auch Aktionär der EAG war und im Jahr 2000 – als Sonstige Einkünfte erklärte - Gewinne aus dem Verkauf von Aktien der EAG in Höhe von rd. 15,3 Mio S erzielt hat, dass er weiters die bereits erwähnten Beteiligungen an der C-GmbH) und der B-GmbH eingegangen ist, und dass er im Jahr 2000 auch Beteiligungen an einer SAG sowie einer V-Ag erworben hat.

Eine gewerbliche Betätigung kann aus diesen Engagements nicht abgeleitet werden. Das Eingehen bzw. Halten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bzw. das Veräußern von solchen Beteiligungen entspricht, auch wenn es sich dabei um Beteiligungen in betragsmäßig größerem Umfang handelt, nicht dem Bild, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht, auch nicht in Verbindung mit dem Umstand, dass zugunsten der Gesellschaften Haftungen übernommen oder den Gesellschaften Darlehen gewährt werden.

Zur Klarstellung sei darauf hingewiesen, dass nach dem aus der Rechtspersönlichkeit einer Körperschaft abzuleitenden Trennungsprinzip Gesellschaft und Gesellschafter völlig getrennt voneinander zu behandeln sind. Auch wenn der Bw die EAG gegründet und an die Börse gebracht hat, ist es doch die Gesellschaft, die gewerblich tätig geworden ist und entsprechende Einkünfte erzielt hat, während der Bw als Vorstand und damit als deren Organ agiert hat, weshalb Bemühungen, die er zur Entwicklung der geschäftlichen Aktivitäten der EAG, etwa die Kooperation mit der B-GmbH, unternommen hat, in den Bereich seiner – nichtselbständig ausgeübten - Organfunktion fallen.

Dass seitens eines Gesellschafters Anstrengungen unternommen werden, aus dem in Beteiligungen investierten Vermögen bestmögliche Erträge zu erzielen, steht der Annahme von Vermögensverwaltung ebenfalls nicht entgegen.

Der Bw hat zwar, laut Aktenlage seit 1998, unstrittig Einkünfte aus EDV-Beratung erzielt. Abgesehen davon, dass die Einnahmen-Ausgabenrechnungen der Berufungsjahre keine Einnahmen aus einer solchen Tätigkeit und als Ausgaben nur die Abschreibung der Betriebs- und Geschäftsausstattung ausweisen (Bl. 6/2000 und 11/2001 ESt-Akt), entsprechende Beratungen in diesen Jahren daher offensichtlich nicht mehr durchgeführt wurden, kann auch kein zu notwendigem Betriebsvermögen führender wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen einer Tätigkeit, die in der EDV-Beratung besteht, und dem Eingehen von Beteiligungen erblickt werden.

Es ist daher davon auszugehen, dass die Übernahme einer Bürgschaft zugunsten der C-GmbH) sowie der Verzicht auf das der B-GmbH gewährte Darlehen nicht im Rahmen einer gewerblichen Betätigung erfolgt sind, sondern sich in der privaten Vermögenssphäre des Bw abgespielt haben. Die Gesellschafterstellung des Bw spricht dafür, dass den genannten Vorgängen eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung zu Grunde lag. Daran ändert der Umstand, dass der Bw, wie er in der Berufungsverhandlung betont hat, als operativer Geschäftsführer der C-GmbH) dort 90 % seiner Zeit verbracht habe, nichts. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind nämlich Bürgschaftszahlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und entziehen sich einem Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten bei den Geschäftsführereinkünften (z.B. VwGH 3.8.2004, 99/13/0252). In Bezug auf den Darlehensverzicht kommt die gesellschaftsrechtliche Veranlassung auch dadurch zum Ausdruck, dass der Bw, wie den für die B-GmbH erstellten Bilanzen zu entnehmen ist, mit dem Verzicht der Gesellschaft (weiteres) Eigenkapital zuführen wollte. Sowohl Bürgschaft als auch Darlehensverzicht haben daher als Einlagen des Gesellschafters primär dem Fortbestand der Gesellschaft gedient.

Die Bürgschaftszahlung war jedoch aus einem anderen als dem vom Bw geltend gemachten Grund im Jahr 2000 zum Teil einkünftermindernd zu berücksichtigen. Der Bw hat im Jahr 1998 einen Anteil an der C-GmbH) erworben und im selben Jahr wieder verkauft. Dieser Vorgang hat den Tatbestand des Spekulationsgeschäfts gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG verwirklicht. Bemerkt wird, dass die Einkünfte im Sinne des § 31 EStG gegenüber jenen im Sinne des § 30 subsidiär sind (§ 31 Abs. 6 EStG), weshalb ungeachtet des Beteiligungsausmaßes von 26 % wegen der Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist ein Spekulationsgeschäft vorgelegen hat. Die im Jahr 2000 geleistete Bürgschaftszahlung war gesellschaftsrechtlich veranlasst und daher als Einlage zu beurteilen.

Eine Inanspruchnahme aus einer zugunsten der Gesellschaft abgegebenen Bürgschaft erhöht die Anschaffungskosten einer Beteiligung nachträglich und führt zu nachträglichen Einkünften im Sinne des § 32 EStG (vgl. Doralt/Kempf, EStG⁸, § 31 Tz 8; Quantschnigg/Schuch, § 31 Tz 24). Gemäß § 32 Z 2 dritter Teilstrich EStG gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 u.a. auch solche aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7. Die zitierten Kommentarstellen betreffen zwar Beteiligungen im Sinne des § 31; es kann aber nichts anderes gelten, wenn eine solche Beteiligung innerhalb eines Jahres ab Anschaffung veräußert wird und daher zu Einkünften gemäß § 30 EStG führt.

Die im Jahr 2000 geleistete Bürgschaftszahlung hat daher die Anschaffungskosten der Beteiligung an der C-GmbH) erhöht und damit in diesem Jahr zu nachträglichen negativen Einkünften aus Spekulationsgeschäften geführt.

Führen Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 30 Abs. 4 EStG). Innerhalb der Spekulationseinkünfte eines Kalenderjahres ist ein Ausgleich jedoch möglich (Jakom, § 31 Tz 64). Der Bw hat im Jahr 2000 Spekulationsgewinne aus dem Verkauf von Aktien der EAG in Höhe von 92.111,04 S erzielt (Tz 13 BP-Bericht). Die nachträglichen negativen Einkünfte aus der Veräußerung der C-GmbH) sind daher in dieser Höhe ausgleichsfähig (vgl. Hofstätter/ Reichel, EStG, § 30 Tz 28 betr. nachträglich auftretende Werbungskosten), sodass für das Jahr 2000 keine Einkünfte aus Spekulationsgeschäften anzusetzen sind.

Die Sonstigen Einkünfte des Jahres 2000 betragen daher:

Sonstige Einkünfte lt. Bescheid:	15.250.281,00
- Spekulationseinkünfte:	<u>-92.111,00</u>
Sonstige Einkünfte lt. Berufungsentscheidung:	15.158.170,00

Dem Bw ist unstrittig im Jahr 2001 eine einmalige Zinsenzahlung aus dem der C-GmbH) gewährten Darlehen in Höhe von 774.945,00 S zugeflossen. Diese Zinsen stellen beim Bw, da das Darlehen aus den oben dargelegten Gründen nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebes hingegeben wurde, Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nach Maßgabe des Zu- bzw. Abflusses zu ermitteln. Der Bw wurde mit Urteil vom 14. Jänner 2003 zur Rückzahlung der Zinsen verpflichtet. Die Rückzahlung kann aber nicht bereits im Jahr 2001, sondern erst im Jahr der Bezahlung als Werbungskosten berücksichtigt werden. Die angefochtenen Bescheide waren allerdings insoweit abzuändern, als die Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht im Einkommensteuerbescheid 2000, sondern im Einkommensteuerbescheid 2001 zu berücksichtigen sind.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 13. März 2009