

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., im Beisein des Schriftführers M., gegen die Bescheide des FA, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 und 2007, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 9. Dezember 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Für den Zeitraum 2004 bis 2006 fand eine Außenprüfung (AP) gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt. Strittig im Rahmen der AP war eine im Jahr 2006 vorgenommene Einzelwertberichtigung zu Forderungen in Höhe von € 55.221,35.

Laut Tz. 1 der Niederschrift über die AP habe der Geschäftsführer der Bf. (Thomas B.) im Jahr 2005 den geschäftsführenden Gesellschafter der S. (idF S.), C. , über Vermittlung eines Kunden, Herrn D. , der ebenfalls Gesellschafter der S. gewesen sei, kennengelernt. Herrn B. und Herrn D. habe die Fliegerei verbunden. Herr B. besitze den Privatpilotenschein. So sei man auf die Idee gekommen, die S. auszubauen, da sich bei gegebener Auslastung der Flugzeuge ein Investment rentieren sollte. Die S. sei im Jahr 2003 gegründet worden und hatte laut Auskunft des Unternehmens im Jahr 2005 einen aufrechten Flugbetrieb. Nach Einsicht in die Flugbücher und unter Teilnahme der übrigen Beteiligten sei laut Auskunft von Herrn B. im Jahr 2005 eine Prognoserechnung erstellt worden, welche von Verlusten im Jahr 2006 iHv ca. € 6.500,00 ausgegangen sei. 2010 sollte ein Gewinn von rund € 43.000,00 erzielt werden. Der AP sei eine Prognoserechnung der S. vorgelegt worden, wobei man dabei auf Basis von zwei Flugzeugen kalkuliert habe.

Es sei vereinbart worden, dass sich die Bf. an der S. im Ausmaß von 25 % durch Bezahlung einer Einlage iHv € 4.375,00 beteiligen sollte. Eine schriftliche Vereinbarung darüber liege vor. Weiters habe die Bf. beim Eingehen der in späterer Folge nicht zustande gekommenen Beteiligung, ein Darlehen mit einer Obergrenze iHv € 75.000,00 zugesagt.

In der schriftlichen Vereinbarung über den Beteiligungserwerb finde sich darüber allerdings kein Hinweis.

Der erwähnte Betrag von € 4.375,00 sei zunächst als Beteiligung in die Bücher der Bf. zum 31. Dezember 2005 eingebucht worden und stelle nach Ansicht der steuerlichen Vertretung gewillkürtes Betriebsvermögen dar. Im Jahr 2006 sei der Betrag auf Darlehen umgebucht worden, da es nie zum Beteiligungserwerb gekommen sei, angeblich infolge von Streitigkeiten zwischen den übrigen Gesellschaftern. Obwohl die Beteiligung nie zustande gekommen sei, habe die Bf. das „vereinbarte“ Darlehen geleistet. Der Zeitraum der Auszahlung habe sich bis Februar 2007 erstreckt. Angeblich seien die Zahlungen geleistet worden, um den zunächst gescheiterten Beteiligungserwerb später doch noch zu bewerkstelligen. Am 29. November 2005 sei eine schriftliche Bestätigung über einen Darlehensteil von € 10.625,00 erstellt worden. Vereinbart war die Rückzahlung des zinsenlos zur Verfügung gestellten Darlehens, sobald es die Geschäftsentwicklung zugelassen hätte. Bis Ende 2006 seien bereits € 55.221,35 an die S. ausbezahlt worden. Laut Auskunft der steuerlichen Vertretung vom 17. Juni 2008 sei zum Auszahlungszeitpunkt Februar 2007 die Uneinbringlichkeit noch nicht festgestanden. Die Bilanz sei erst im September erstellt worden.

Laut Auskunft von Herrn B. seien deshalb immer wieder Geldbeträge innerhalb des Darlehensrahmens an die S. überwiesen worden, da Herr C. gesagt habe, andernfalls „wäre alles weg“, also die S. insolvent. Buchhalterisch gebe es zu den Auszahlungen meist keine Bestätigungen, mitunter seien sogar Rechnungen die an die S. adressiert waren, bezahlt worden. Laut steuerlicher Vertretung habe man mit dem zinsenlosen Darlehen erreichen wollen, die Beteiligung doch noch zu erwerben. Privatflüge des Geschäftsführers der Bf. seien nach seiner Auskunft von ihm auch privat bezahlt worden. Es sei lediglich ein angemessener Rabatt gewährt worden.

Damit Wirtschaftsgüter dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet werden können, müssten diese dem Betrieb in irgendeiner Weise förderlich sein. Ungewöhnlich sei im vorliegenden Fall die Gestaltung der Beziehungen von Beginn an. Der Beteiligungserwerb komme, obwohl vereinbart, nicht zustande, man zahle allerdings trotzdem ein zinsenloses Darlehen in Teilbeträgen aus um nach eigener Aussage die Beteiligung doch noch zu erwerben. Es sei mündlich ein Darlehensrahmen gewährt worden, es habe keine Sicherheiten gegeben, keine Zinsvereinbarungen, Rückzahlung nur, sobald es die Geschäftsentwicklung zulasse. Weiters sei nach Wertberichtigung des gesamten zu Buche stehenden Forderungsbetrags nochmals eine Überweisung von € 20.000,00 getätigt worden. Es sei keine Bonitätsprüfung erfolgt, da der Einblick in die Bücher laut Auskunft von Herrn B. verwehrt worden sei bzw. nicht stattgefunden habe.

Es sei nicht erkennbar auf welche Weise das Darlehen dem Betrieb von Nutzen hätte sein sollen. Es habe nämlich kein Rechtsanspruch der Bf. auf den Beteiligungserwerb durch Gewährung des Darlehens bestanden. Der Rechtsanspruch auf den Beteiligungserwerb habe sich aus der schriftlichen Vereinbarung vom 5. Dezember 2005 ergeben, über eine Darlehensgewährung werde darin keine Abmachung getroffen. Eine Darlehensgewährung

beim Beteiligungserwerb könne sinnvoll sein, da man als Beteiligter Anteil am Gewinn habe und das Unternehmen Investitionen tätigen könne, die zum geplanten Erfolg führen sollen. Es seien aber steuerrechtlich die Fremdvergleichsgrundsätze einzuhalten, da verbundene Unternehmen vorlägen. Die Darlehenshingabe ohne schriftlichen Vertrag, ohne Zinsenvereinbarung, ohne Sicherheiten, ohne zeitlich bestimmbare Rückzahlungsvereinbarung und ohne eingehende Bonitätsprüfung entspräche diesen strengen Maßstäben nicht.

In Bezug auf die Prognoserechnung vertrete die AP die Auffassung, dass die angegebenen Gewinne fraglich seien. Die steuerliche Vertretung gehe bei Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 29. April 2008 für das Jahr 2006 von positiven Zahlen aus, laut vorgelegter Prognoserechnung sei das Ergebnis jedenfalls negativ. Hier liege ein Widerspruch vor. Darüber hinaus seien in der Prognoserechnung die Abschreibungen nicht enthalten. Bei Berücksichtigung der Abschreibung wäre 2007 nur noch mit einem geringeren Gewinn zu rechnen gewesen. Viele in der Prognoserechnung enthaltene Zahlen beruhen auf sehr vagen Annahmen. Die Prognoserechnung gehe ab 2008 von höheren Gewinnen aus, diese hätte der Beteiligte nur zu 25 % (Beteiligungsausmaß) und zwar unter der nicht ernsthaft zu vertretenden Annahme, dass der gesamte Gewinn ausgeschüttet wird, erhalten. Der Gewinn laut Prognoserechnung für 2010 in Höhe von € 43.000,00 werde angezweifelt, weil Herr B. zum einen in die Bücher der S. gar nicht Einsicht nehmen konnte und zum anderen weil auf die Auswirkungen wichtiger Parameter wie Treibstoffpreisentwicklung oder Aufwand für vermehrte Wartung und Reparatur aufgrund steigenden Flottenalters gar nicht eingegangen worden sei.

Die steuerliche Vertretung habe im Rahmen der Schlussbesprechung argumentiert, dass die Abschreibung in der Prognoserechnung keine Rolle spiele, da nur vom Cash Flow auszugehen sei. Interessant sei nur, wann das Darlehen zurückbezahlt werde und erst in einem weiteren Schritt, wie hoch die Beteiligungserträge letztendlich gewesen wären. Dazu könne gesagt werden, dass das Darlehen in die Prognoserechnung keinen Eingang gefunden habe. Außerdem sei die AP der Ansicht, dass der Cash Flow iZm der Beurteilung eines Investments eine von vielen Kennziffern sei und auch auf andere Größen, wie z. B. den Gewinn, Bedacht zu nehmen sei.

Die Bf. habe anlässlich der Schlussbesprechung mitgeteilt, dass auch andere Beteiligte Darlehen gegeben hätten und angeblich ein Gesamtbetrag von € 300.000,00 gewährt worden sei. Man habe im Zeitpunkt der Darlehenshingabe davon aber nichts gewusst und sei einem Betrüger aufgesessen. Managementfehler hätten dann zu dieser Situation geführt.

Zusammenfassend fehle der Nachweis des betrieblichen Nutzens des Darlehens in erste Linie deshalb, weil das Darlehen unverzinst blieb, Erträge somit niemals zu erzielen gewesen wären. Die Möglichkeit eines Beteiligungserwerbs sei der AP nicht schlüssig nachgewiesen worden. Angeblich sei der Beteiligungserwerb am Widerstand eines anderen Gesellschafters gescheitert, andererseits habe es von vornherein keine schriftliche Option auf einen späteren Beteiligungserwerb gegeben.

Die im Jahr 2006 vorgenommene Einzelwertberichtigung zu Forderungen in Höhe von € 55.221,35 werde aus den oben dargestellten Gründen nicht anerkannt.

In der gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2006 erhobenen nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung vom 28. August 2008 legte die Bf. dar, wie die Geschäftsverbindung mit der S. entstanden ist. Danach sei der Geschäftsführer der Bf. von einem Handkunden der Bf. darauf aufmerksam gemacht worden, dass er Partner einer Fluggesellschaft sei und dass der Geschäftsführer dort Flugzeuge mieten könne. Nach einigen Flügen habe sich ergeben, dass wegen einer Umstrukturierung der S. noch Gesellschafter bzw. Geldgeber gesucht werden. Aufgrund des Interesses von Herrn B. für die Fliegerei konnte dieser in weiterer Folge überzeugt werden, dass es sich dabei um ein zukunftsträchtiges Geschäftsfeld handle. Da die Bf. unter anderem den Erwerb sowie die Beteiligung an anderen Unternehmen zum Unternehmensgegenstand habe, sei eine Beteiligung an der S. angestrebt worden.

Der Bf. sei verbindlich eine Beteiligung zugesagt worden (siehe Vereinbarung vom 5. Dezember 2005). Da Herr D. , der Gesellschafter der S. war, in weiterer Folge nicht aus der Haftung entlassen wurde, habe er die erforderlichen Unterschriften für die firmenbuchmäßige Abtretung seiner Anteile an die Bf. verweigert. Der von der Bf. für den Erwerb der Beteiligung überwiesene Betrag von € 4.375,00 sei zuerst auf dem Konto Beteiligung verbucht worden. Als feststand, dass die Anteile firmenbuchmäßig nicht erworben werden konnten, sei dieser Betrag auf Darlehen umgebucht worden. Die Bilanz 2005 konnte nicht berichtigt werden (dies werde der Bf. von der Außenprüfung vorgeworfen), da zum 31. Dezember 2005 tatsächlich von einem Beteiligungserwerb auszugehen war.

Abgesehen von der beabsichtigten Beteiligung von € 4.375,00 habe die Bf. bei Eingehen der (geplatzten) Beteiligung ein Darlehen zugesagt und dafür eine Obergrenze von € 75.000,00 vorgesehen. Letztendlich seien auch tatsächlich € 75.221,35 überwiesen worden. Diese Überweisung sei in unterschiedlich hohen Teilbeträgen bei Bedarf (z. B. für Leasingraten, Betriebskosten etc.) durchgeführt worden. Basis dieser Vereinbarung sei eine mündliche Rahmenvereinbarung über das Darlehen von maximal € 75.000,00 gewesen. Zusätzliche Vereinbarungen über die einzelnen Überweisungen seien nicht abgeschlossen worden. Die Rückzahlung der Darlehen sollte erfolgen, sobald der wirtschaftliche Erfolg dies zugelassen hätte. Die Budgetrechnungen zeigten ab 2006 positive Werte, sodass mit Rückführungen ab 2006 gerechnet wurde.

Seitens der AP werde offen („Herrn B. und Herrn D. verband die Fliegerei“) und auch zwischen den Zeilen eine Nahebeziehung zwischen den bei der S. und bei der Bf. handelnden Personen angesprochen. Diese habe jedoch nicht bestanden. Zwischen den Geschäftspartnern, insbesondere zwischen Herrn B. und Herrn C. , dem Geschäftsführer der S., hätten keinerlei Nahebeziehungen bestanden. Herr B. habe Herrn C. erst über Vermittlung von Herrn D. , der Kunde der Bf. war, kennen gelernt.

Der Erwerb von Beteiligungen sei ein Unternehmensgegenstand der Bf. Es seien ab 2006 positive Ergebnisse der S. zu erwarten gewesen (siehe Prognoserechnungen). Es sei eine rational begründete Entscheidung gewesen, in die S. zu investieren.

Gewinnermittler nach § 5 Abs. 1 EStG hätten die Möglichkeit, Wirtschaftsgüter zum gewillkürten Betriebsvermögen zu erklären. Die Widmung werde regelmäßig durch die Aufnahme in die Bücher dokumentiert. Als Beispiele für gewillkürtes BV gelten u. a. Beteiligungen (z. B. VwGH 5.10.1993, 90/14/0212). Auch habe die Bf. alle nach außen gesetzten Maßnahmen (z. B. Verträge, Zahlungen usw.) durchgeführt. Die Wahl zum BV sei somit eindeutig und auch nach außen erkennbar dokumentiert worden.

Der Hinweis in der Niederschrift, dass Herr B. den Pilotenschein besitze und auch mit Flugzeugen der S. geflogen sei, sei richtig, jedoch abgabenrechtlich irrelevant. Natürlich interessiere Herrn B. die Fliegerei. Es sei aber wohl nachzuvollziehen, dass man in Bereichen, in denen man tätig sei und in denen man über Fachwissen verfüge, leichter zu Beteiligungen komme und diese auch sinnvoller seien, als in fremden Sparten.

Ausdrücklich festgehalten werde auch, dass Herr B. persönlich keinerlei Vorteile aus der Beteiligung lukrieren konnte. Der auf Seite 2 der Niederschrift angeführte angemessene Rabatt für Flüge auf Flugzeugen der S. habe nichts mit der Beteiligung, sondern mit der persönlichen Tätigkeit des Herrn B. für die S. (Aufsichts-, Reinigungs-, Nachtdienste und ähnliches) zu tun und habe den Umfang von einigen 100 Euro.

Der Hinweis, dass die Prognoserechnung unter der Annahme erstellt worden sei, zehn Flugzeuge zu besitzen, sei irreführend. Tatsächlich seien für den Endausbau der Firma zehn Flugzeuge vorgesehen gewesen. Die Prognoserechnung gehe aber von viel weniger Flugzeugen aus und ergebe auch dann ab 2006 ein positives Bild.

Die Beteiligung an der S. sollte erst 2006 Erträge abwerfen. Zu Beginn des Engagements sollten die Darlehen zurückgeführt werden, danach seien Beteiligungserträge zu erwarten gewesen. Anzuführen sei, dass nicht das Darlehen an sich die Einkunftsquelle sein sollte, sondern lediglich die Investition in diese gewesen sei.

Da es sich bei der gegenständlichen Beteiligung um gewillkürtes Betriebsvermögen handle, seien die Ausgaben und Aufwendungen dafür Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG.

Trotz der oben dargestellten Fakten habe die Außenprüfung die Wertberichtigung steuerlich nicht anerkannt und dies im Wesentlichen damit begründet, dass die Geschäftsbeziehung von Beginn an ungewöhnlich gestaltet worden sei. Es sei nicht erkennbar, auf welche Weise das Darlehen dem Betrieb von Nutzen hätte sein können. Der Beteiligungserwerb und die Darlehensgewährung würden einem Fremdvergleich nicht standhalten und die Zahlen in der Prognoserechnung seien fraglich.

Diese Argumente seien nicht nachvollziehbar. Der Nutzen für die Bf. sei die geplante Beteiligung gewesen. Es sei geplant gewesen, neben der Haupttätigkeit als Mobilkom-Vertragspartner sich auf ein weiteres Betätigungsfeld auszuweiten. Dies vor allem

darum, da die Spanne aus dem Handy-Geschäft, unbeeinflussbar durch die Bf., von der Mobilkom zunehmend nach unten gedrückt worden sei, sodass sich die Ertragslage der Bf. wesentlich verschlechtert habe.

Es seien vor der geplanten Beteiligung umfangreiche Prognoserechnungen erstellt worden. Bereits im Jahr 2007 sollte ein Cashflow von € 24.000,00 erzielt werden und bis zum Jahr 2010 auf rund € 30.000,00 ansteigen. Diese Werte hätten lediglich ein Flugzeug betroffen, wobei im Endausbau zehn Flugzeuge geplant waren. Die S. hatte zum Zeitpunkt des geplanten Einstiegs der Bf. bereits einen regulären Flugbetrieb aufgenommen, sodass man die der Prognoserechnung zugrunde gelegten Zahlen anhand der Echtzahlen verifizieren hätte können. Dass der tatsächliche Geschäftsverlauf wesentlich schlechter war als prognostiziert, hätte andere Gründe gehabt, die im persönlichen Umfeld des Geschäftsführers der S. gelegen waren.

Da die Prognoserechnung derart positiv war, dass bereits 2007 mit Darlehensrückzahlungen zu rechnen gewesen sei, habe sich die Bf. bereit erklärt, neben der geplanten Beteiligung auch ein Darlehen in Höhe von maximal € 75.000,00 als Agio zur Beteiligung zu gewähren. Dass weder ein schriftlicher Darlehensvertrag noch Sicherheiten vereinbart bzw. gewährt wurden, sei leider eine Tatsache und müsse als Unvorsichtigkeit von Herrn B. gewertet werden. Dies habe aber keine Auswirkung auf die betriebliche Veranlassung der Darlehensgewährung.

Um den Betrieb der S. ausweiten zu können, hätten sich die neuen Gesellschafter verpflichtet, neben der Beteiligung Darlehen von insgesamt € 300.000,00 zur Verfügung zu stellen. Auf die Bf. seien € 75.000,00 entfallen. Das Darlehen habe isoliert betrachtet keinen unmittelbaren Nutzen für die Bf. gehabt, sondern sei Teil der Gesamtinvestition gewesen, um in den Geschäftszweig „Flugunternehmen“ einsteigen zu können.

Der Vorwurf der AP hinsichtlich der Anfang 2007 erfolgten Überweisung von € 20.000,00 gehe ins Leere, da die Bilanz 2006, in der die Wertberichtigung des Darlehens erfolgt sei erst im September 2007 erstellt worden sei. Zu diesem Zeitpunkt sei die Tatsache, dass die S. das Darlehen nicht mehr zurückzahlen könne, bereits bekannt gewesen und habe dementsprechend eine Wertberichtigung gebildet werden müssen.

Auch sei unrichtig, dass das Ergebnis der S. für 2006 bereits negativ prognostiziert worden sei, das Ergebnis ohne AfA sei bereits für 2006 positiv prognostiziert worden, danach ab 2007 sei mit markanten positiven Erträgen zu rechnen gewesen.

Die AP zweifle die Prognoserechnung weiters deshalb an, weil Herr B. in die Bücher der S. nicht Einsicht nehmen konnte und weil wichtige Parameter nicht berücksichtigt worden seien. Die Treibstoffpreiserhöhung der letzten Jahre sei 2006 noch nicht bekannt gewesen und hätte man mit derartigen Entwicklungen nicht rechnen können. Es liege in der Natur der Sache, dass eine Prognoserechnung ein gewisses Maß an Unsicherheit in sich berge, sodass das Nichterreichen der prognostizierten Zahlen nicht zum Vorwurf gemacht werden dürfe.

Das Argument, dem Darlehen fehle als Investition für spätere Beteiligungserträge der Kausalzusammenhang, könne nicht nachvollzogen werden. Das gewährte Darlehen hätte in einigen Jahren zurückgezahlt werden sollen. Dass ein Flugunternehmen nicht auf kurze Zeit sondern mittel- bis langfristig angelegt sei, sei wohl einsichtig, die Investition deshalb auch langfristig ausgelegt gewesen.

Die Bf. habe das betriebliche Interesse und die betrieblichen Absichten im Zusammenhang mit der in Rede stehenden Beteiligung ausführlich erläutert. Dagegen habe die AP nie dargelegt, worin das nichtbetriebliche, also das private Interesse z. B. des Geschäftsführers liegen solle. Weder hätte Herr B. Nahebeziehungen zu den handelnden Personen bei der S. noch hätten Herr B. oder andere ihm oder der Bf. nahe stehende Personen wirtschaftliche oder andere Vorteile aus der geplanten Beteiligung oder der Darlehenshingabe erzielen können. Es sei keinerlei private Veranlassung vorgelegen. Auf die Entscheidung des UFS, RV/4657-W/02 bzw. RV/4658-W/02 in der ein sehr ähnlicher Fall abgehandelt worden sei, werde verwiesen.

Zur Berufung erging eine Stellungnahme der AP vom 12. November 2008. Gegenüber der AP sei während der Prüfung betont worden, dass die vorgelegte Prognoserechnung die einzige sei, die erstellt wurde. Nach Ansicht der AP weise diese Rechnung keine positiven Einkünfte aus, da zahlreiche Kostenfaktoren (AfA, Fixkosten, Kredit, Reparaturen, eventuell steigende Spritpreise, Gehälter, Steuern usw.) unberücksichtigt geblieben seien. Den von der Bf. ermittelten positiven Cash Flow, der bis 2010 auf rund € 30.000,00 ansteigen sollte, könne die AP nicht nachvollziehen. Darüber hinaus habe die Geschäftsführung der Bf. zugegeben, in die Bilanzen der S. nie Einsicht genommen zu haben, womit viele Zahlen der Prognoserechnung nicht überprüfbar gewesen seien.

Die Bf. erkläre, dass zwischen den Geschäftspartnern keine Nahebeziehung bestanden habe. Die AP sehe den Umstand, dass der Darlehensvertrag nur mündlich abgeschlossen wurde und keine Zinsen oder Sicherheiten vereinbart wurden nicht als Unvorsichtigkeit an, sondern gehe in freier Beweiswürdigung davon aus, dass mangels betrieblichen Nutzens die Vergabe der Gelder aus privaten Gründen erfolgt sei.

Es werde darauf hingewiesen, dass bereits der Beteiligungserwerb nie zustande gekommen sei und der Bf. dieser Umstand spätestens 2006 bewusst war. Die Darlehenszahlungen seien jedoch bis 2007 erfolgt.

Dass der Beteiligungserwerb bzw. die Hingabe des Darlehens aus privaten Interessen erfolgt sei, sehe die AP mangels prognostizierter und tatsächlicher Gewinne als erwiesen an. Herr B. sei Privatpilot und Hobbyflieger und habe sich eben an einer Airline beteiligen wollen. Kosten hätten für ihn offenbar nur sekundär eine Rolle gespielt und er habe diese mit der Einbuchung in die Bilanz der Bf. steuerlich verwerten wollen.

In der Gegenäußerung der Bf. vom 26. Jänner 2009 weist diese neuerlich darauf hin, dass das Interesse an einem Engagement an der S. zu einer Zeit entstanden sei, in der die Spannen aus dem Handygeschäft drastisch reduziert worden seien und die Bf. daher auf der Suche nach zusätzlichen Einnahmen war. In der Folge seien Herrn B.

auch genauere Zahlen über den laufenden Betrieb und vor allem über den zukünftigen Betrieb in Form von sogenannten Ertragsrechnungen, diese wären richtigerweise als Prognoserechnungen zu bezeichnen gewesen, vorgelegt worden. Da diese Prognoserechnungen Überschüsse erwarten ließen, sei nach weiteren umfangreichen Gesprächen eine Zusammenarbeit vereinbart worden. Danach sollte sich die Bf. an der S. zu 25 % beteiligen und zusätzlich ein Darlehen von maximal € 75.000,00 gewähren.

Auf Basis dieser Vereinbarung habe die Bf. bis zum 31. 12. 2006 einen Teilbetrag des zugesagten Darlehens in Höhe von € 55.221,35 und im Februar 2007 den Rest in Höhe von € 20.000,00 überwiesen.

In der Folge habe sich herausgestellt, dass Herr D. von der finanzierenden Bank nicht aus den für die S. eingegangenen Haftungen entlassen wurde und habe dieser deshalb die erforderlichen Unterschriften verweigert. Weiters habe sich im 2. Quartal 2007 herausgestellt, dass die S. offenbar schon zum Zeitpunkt des Beginns der Verhandlungen in wirtschaftlichen Schwierigkeiten gewesen sei. Die von der Bf. überwiesenen Gelder seien offensichtlich nur zur Tilgung bestehender Verbindlichkeiten verwendet worden und nicht zum Auf- und Ausbau der Fluglinie.

Weiters habe der Prüfer die Darstellung der Prognoserechnung missverstanden. In der Beilage sei die richtige Darstellung ersichtlich. Aus dieser sehe man, dass bei der geplanten Ausweitung auf zehn Flugzeuge bereits Ende 2009, auf jeden Fall 2010, die der S. zur Verfügung gestellten Darlehen zurückgezahlt hätten sein sollen. Diese vereinfachte Geldflussrechnung habe nichts mit dem handels- oder steuerrechtlichen Gewinn zu tun, der viel niedriger gewesen wäre, da natürlich Abschreibungen, Zinsen etc. berücksichtigt werden müssten. Für die Darstellung der Rückzahlung der Darlehen sei jedoch ausschließlich der Geldfluss von Bedeutung.

An anderer Stelle habe der Prüfer festgehalten, dass Herrn B. für Flüge ein angemessener Rabatt gewährt worden sei. Der Rabatt habe darin bestanden, dass er statt € 4,60/Flugminute nur € 4,30/Flugminute zu bezahlen hatte. Insgesamt habe sich Herr B. einige Hundert Euro „erspart“, einen geringfügigen finanziellen Vorteil, der durch umfangreiche Nacht- und Telefondienste mehr als wettgemacht worden sei.

Man müsse streng trennen zwischen Herrn B. als Privatpilot und zwischen dem geschäftlichen Engagement der Bf. Es sei unbestritten, dass Herr B. Hobbyflieger sei. Wo sollte aber der private Grund für Herrn B. liegen, Investitionen in Höhe von € 75.000,00 zu tätigen nur um fliegen zu können. Das Fliegen sei ohne hohe Investitionen genauso möglich. Hohe Investitionen in ein neues Geschäftsfeld hätten nur und ausschließlich den Zweck, mittels der Investitionen Erträge zu erwirtschaften. Einsichtig sei auch, dass man in Branchen investiere, in denen man sich auszukennen glaube und die einen interessieren. Herr B. habe z. B. kein Interesse an Schmuck. Welchen Sinn hätte es, wenn sich die Bf. an einem Schmuckgeschäft beteilige, an dem Herr B. weder interessiert noch mangels Fachwissen die Möglichkeit für Kontrollen und Einflussnahmen habe.

Immer wieder habe der Prüfer angemerkt, dass das Verhalten der Bf. nicht fremdüblich gewesen sei. Beim Eingehen der Geschäftsbeziehung sei seitens der Bf. uneingeschränktes Vertrauen in die Geschäftsführung der S. vorgelegen, das zu unvorsichtigem Handeln geführt habe. Im Vertrauen auf die Seriosität der S. seien von der Bf. immer wieder Geldmittel zur Verfügung gestellt worden, von denen man aufgrund der Prognoserechnungen angenommen habe, dass sie in 5 bis 6 Jahren zurückbezahlt würden. Die S. sei grundsätzlich ein gutes Unternehmen gewesen. Leider habe man die unseriösen Geschäftspraktiken des Geschäftsführers der S., die aus rechtlichen Gründen nicht dargestellt werden dürften, viel zu spät erkannt, nämlich zu einem Zeitpunkt zu dem die zugesagten Geldbeträge bereits zur Gänze überwiesen waren.

Wenn der Prüfer argumentiere, in der Beteiligung einer Firma, die im Hauptgeschäft Handys verkaufe, an einer Flugbetriebsgesellschaft sei ein weiteres Argument für die nichtbetriebliche Veranlassung der Beteiligung zu sehen, dürfe nicht übersehen werden, dass die Beteiligung an anderen Unternehmen Betriebsgegenstand der Bf. sei und dass die Bf. an einer Firma beteiligt sei, die das Installationsgewerbe ausübe. Beteiligungen an branchenfremden Unternehmen seien im Wirtschaftsleben absolut nicht ungewöhnlich.

Es werde nochmals auf die UFS-Entscheidung RV/4657-W/02 verwiesen, die der Prüfer als unpassend abgetan habe. Darlehensverträge seien auch dann rechtlich durchsetzbar, wenn sie mündlich abgeschlossen werden. Zusammenfassend könnten aufgrund der angeführten Entscheidung folgende wesentliche auf die Bf. zutreffende Aussagen getroffen werden:

- die Widmung zum Betriebsvermögen werde regelmäßig durch die Aufnahme in die Bücher dokumentiert
- als Beispiele für gewillkürtes Betriebsvermögen zählen Beteiligungen, sowie auch beispielsweise Risikovermögen
- es sei nicht ungewöhnlich, dass eine Darlehensgewährung erfolgte, da der Darlehensgeber der Seriosität und Bonität des Darlehensnehmers vertraut hatte
- aus früheren gelegentlichen Kontakten sei kein Naheverhältnis abzuleiten
- wenn derart der Geschäftspartner ein fremder Dritter sei, sei die Fremdüblichkeit nicht zu prüfen
- für die Beurteilung des Falles sei es grundsätzlich nicht ausschlaggebend, ob kaufmännische Vorsichtsprinzipien angewendet wurden
- fehlende Verträge seien nicht das allein ausschlaggebende Kriterium für die Beurteilung eines Sachverhalts.

Am 31. Oktober 2008 erging der Körperschaftsteuerbescheid 2007, wobei abweichend von der Erklärung der Bf. die Wertberichtigung des o. a. Darlehens in Höhe von € 20.000,00, unter Hinweis auf die Begründung des Vorjahresbescheides (*Bp-Bericht vom 18.7.2008*), nicht anerkannt wurde.

Auch dagegen wurde Beschwerde erhoben und hinsichtlich der Begründung auf die Beschwerde vom 28. August 2008 verwiesen.

In der am 9. Dezember 2015 auf Antrag der Bf. abgehaltenen mündlichen Verhandlung führte der Geschäftsführer der Bf. ergänzend aus, dass der Grund für die Investition immer ein betriebswirtschaftlicher und nie ein privater gewesen sei. Die Telekommunikation war 2006 ein schwieriges Geschäft und man sei auf der Suche nach alternativen Einnahmequellen gewesen. Diese Investitionsmöglichkeit habe sich zufällig durch Gespräche mit einem Kunden ergeben. Um sich in einem Bereich zu engagieren, sei ein gewisses Basiswissen erforderlich und dieses habe er gehabt. Auch habe es eine Einsichtnahme in die Flugbücher und die von Herrn C. zur Verfügung gestellten Ertragsrechnungen, die durchaus plausibel waren, gegeben. In der Folge sei es aber zu einer Anklage gekommen, weil Herrn C. Betrug vorgeworfen wurde. Die Anklageschrift vom 07. Februar 2013 werde in Kopie überreicht. Herr C. sei dann letztlich freigesprochen worden. Im Strafverfahren sei die Darlehensforderung der Bf. in Höhe von rund € 55.000,00 anerkannt worden. Vorgelegt werde auch eine Niederschrift über eine Zeugenvernehmung des Thomas B. bei der Polizeiinspektion X. vom 7. August 2010 sowie ein Memo des Gerichtsgutachters K. vom 22. August 2012 anlässlich der Befragung des Herrn B. im Zusammenhang mit der Gutachtenserstellung, weiters eine Zusammenfassung der Ergebnisse des Gutachters (Kopieseiten 98-105, Seite 102 fehlt).

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass immer eine Beteiligung an der S. angestrebt war (in Höhe von € 4.375,00), das Darlehen ausschließlich im Zusammenhang mit dieser Beteiligung stand und somit als Einheit mit dem Beteiligungswunsch zu sehen sei. Die wirtschaftliche Entwicklung der S. habe die Bf. nicht vorhersehen können und stelle daher ein wirtschaftliches Fehlengagement dar, das zur Versagung der Betriebsausgabeneigenschaft nicht herangezogen werden dürfe. Diesbezüglich werde auch auf die einschlägige Judikatur des VwGH, wie in der UFS Entscheidung vom 20.12.2006, RV/4657-W/02, zitiert, nochmals hingewiesen. Die Angehörigenjudikatur, die seitens des Außenprüfers mit Hinweis auf Fremdüblichkeit angeführt worden sei, komme bei einer angestrebten Beteiligung nicht zum Tragen, weil die bei der Bf. und bei der S. handelnden Personen nicht verwandt, nicht persönlich bekannt und auch nicht befreundet waren. Darauf hingewiesen werde, dass dem Geschäftsführer der Bf. der Vermögensverlust der Bf. nur deswegen passiert sei, weil der Geschäftsführer der S. ein Verhalten gesetzt habe, das nahe einem strafbaren Verhalten war (siehe Anklageschrift und Gutachten) und dieser wahrscheinlich nur aus Mangel an Beweisen im Zweifel freigesprochen wurde.

Der Finanzamtsvertreter legte dar, dass er nichts von dem, was über das strafbare Verhalten des Herrn C. gesagt wurde, in Streit stellen möchte. Er möchte jedoch einen Punkt herausarbeiten: Was sei die Motivation des Herrn B. gewesen? Er habe ein Interesse, ein Faible, er sei Pilot, er beschäftige sich mit der Fliegerei. Er lerne jemanden kennen bei einer beruflichen Gelegenheit, dieser biete ihm ein Investment an, in einem Bereich, der ihn privat interessiere. Er müsse auch widersprechen, dass die handelnden Personen nicht persönlich bekannt gewesen seien. Es liege eine Situation vor, in der ein Bekannter in einem privaten Interessensbereich ein vorgeblich

lukratives Investment anbiete. Es gebe einen Grundsatz im Abgabenrecht der sich „Gleichmäßigkeit der Besteuerung“ nenne. Man stelle sich einen Dienstnehmer vor, dessen Hobby die Fliegerei sei, und der bei einer beruflichen Gelegenheit eben diesen Herrn, dem Herr B. aufgesessen ist, kennen gelernt hätte. Welche Möglichkeit hätte dieser Dienstnehmer dieses Fehlinvestment steuerlich unterzubringen? Der Außenprüfer habe hier nur die halbe Konsequenz gezogen und nur die Körperschaftsteuer korrigiert. Ein anderer erleide diese Verluste aus seinem voll versteuerten Einkommen. Im Rahmen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung habe die Abgabenbehörde im Interesse aller Steuerzahler die Pflicht, dieses Vorgehen zu korrigieren und die Rechtsgrundlage dazu biete nicht die Angehörigenjudikatur, hier sei die Beweislage zu dünn, sondern der Begriff des außerbetrieblichen Bereiches einer Körperschaft. Weil auch eingangs von gewillkürtem Betriebsvermögen gesprochen wurde: Es sei ganz symptomatisch, dass die Rahmenbedingungen dieses Geschäftes keinerlei vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien entsprechen. Wenn man sich von jemandem überreden lässt, ohne Sicherheiten und Zinsen Geld hinzugeben, und dann versucht, weil man die Möglichkeit hat, über eine Körperschaft zu verfügen, der man die Mittel direkt entnehmen kann, das Ganze steuerlich unterzubringen, dann sei das nicht viel anders, als wenn im Wege einer Körperschaft eine Immobilie, ein Segelboot, ein sonstiger Freizeitgegenstand erworben wird und dieser dann der Befriedigung der privaten Interessen des Geschäftsführers oder des Gesellschafters dienen soll. Nur weil Herr B. getäuscht wurde, könne er nicht beanspruchen, dieses Missgeschick auf alle Steuerzahler zu verteilen.

Dem entgegnete der steuerliche Vertreter, dass das Eingehen von Beteiligungen vom Betriebsgegenstand der Bf. gedeckt sei. Außer Streit sei selbst von der Außenprüfung gestellt worden, dass Herr C. der Bf. die Beteiligung rechtsverbindlich versprochen habe. Darauf hingewiesen werde, dass die Bf. inzwischen auch andere Geschäftszweige wie Installationen, Alarmanlagenbau usw. eröffnet habe um neue Geschäftsfelder zu erschließen. Strikt zurückgewiesen werde der Vergleich mit hobbyähnlichen Tätigkeiten.

Der Geschäftsführer der Bf. merkte ergänzend an, dass seine ursprüngliche Geschäftstätigkeit im Telekommunikationsbereich auch aufgrund seines persönlichen Interesses für diese Materie entstanden sei und mittlerweile zu einem Unternehmen mit 18 Mitarbeitern angewachsen sei. Überdies führe dieses Unternehmen korrekt Steuern ab. Dies als Replik auf den Vorwurf, es handle sich um eine reine Hobbytätigkeit.

Der steuerliche Vertreter wies weiters darauf hin, dass eine juristische Person die ihren Gewinn gem. § 5 Abs.1 EStG ermittle, im Gegensatz zu einer Privatperson, gewillkürtes Betriebsvermögen haben könne. Dieses neutrale Vermögen werde durch Einbuchung in die Geschäftsbücher zum Vermögen der Gesellschaft. Nur weil die kaufmännische Vorsicht seitens des Geschäftsführers der Bf. nicht ausreichend beachtet worden sei, sei ein Fehlengagement trotzdem weiterhin betrieblich veranlasst und führe zu Betriebsausgaben. Der Vergleich mit dem außerbetrieblichen Vermögen sei selbst im Schrifttum höchst umstritten und nur in Ausnahmefällen denkmöglich (Luxusimmobilien, deren Nutzen für die Körperschaft undenkbar erscheint und ausschließlich aus der

Motivation des Nutzers erklärbar ist). Bei einer angestrebten Beteiligung, die noch dazu im Geschäftsgegenstand der Bf. Deckung finde, verhalte es sich gänzlich anders und sei mit derartigen Sonderfällen nicht vergleichbar. Die Besonderheiten der Darlehenseinräumung seien ausschließlich im Konnex mit der Beteiligung zu sehen. Der Vergleich mit einer natürlichen Person, die keinen unternehmerischen Background habe, gehe schon aufgrund der unterschiedlichen Betriebsausgabenbegriffe (veranlassungsbezogen im Unterschied zum finalen Werbungskostenbegriff) ins Leere.

Dazu merkte der Finanzamtsvertreter an, dass es ihn wundere, dass jetzt der Begriff der Werbungskosten ins Spiel komme. Dass derartige Aufwendungen keinen Werbungskostencharakter hätten, sei sonnenklar. Der Unterschied sei nur, dass natürliche Personen selbstverständlich einen außerbetrieblichen oder außerberuflichen Bereich hätten, wo sie ihren Interessen frönen könnten und wo sie unter Umständen auch Geld verlieren. Bei Körperschaften hingegen liege dies auf den ersten Blick nicht so auf der Hand. Allerdings sei es eine zwingende Notwendigkeit, im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, den Begriff des gewillkürten Betriebsvermögens so einschränkend zu interpretieren, dass aus dieser gesetzlich vorgesehen Möglichkeit keine steuerlichen Ungerechtigkeiten entstehen könnten. Der Begriff des außerbetrieblichen Vermögens von Körperschaften mag umstritten sein, mag auch noch nicht hinreichend ausjudiziert sein, jedoch ersuche er das erkennende Gericht diesen Weg im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung weiter zu verfolgen, allenfalls auch durch eine Ermöglichung der Befassung des VwGH, selbst wenn bei der Würdigung im gegenständlichen Verfahren die Sichtweise des Finanzamtes nicht geteilt werden könne.

Was den mehrfach zitierten Betriebsgegenstand laut Firmenbucheintragung betreffe, so sei allgemein bekannt, dass bei jeder zweiten Körperschaft im Firmenbuch die Eintragung „Beteiligung an Unternehmen aller Art“ als weiterer Betriebsgegenstand aufscheine. Dies habe verschiedene gewerberechtliche, zivilrechtliche aber auch steuerliche Gründe. Zivilrechtliche um derartige Beteiligungen überhaupt zu ermöglichen und gewerberechtliche, weil für Beteiligungserwerbe eben keine gewerberechtlichen oder sonstigen Erfordernisse bestünden, sodass dieser Betriebsgegenstand jedenfalls eingetragen werden könne. Nicht zuletzt aber gebe es steuerliche Gründe, um gegebenenfalls Verluste steuerlich unterzubringen. Es handle sich dabei um eine Vorgehensweise, die von den Abgabenbehörden in letzter Zeit vermehrt beobachtet werde, da die Gelegenheiten wo Geld verloren gehe, weil man Personen „auf den Leim“ gehe, die einem das „Blaue vom Himmel“ herunterversprechen, leider immer zahlreicher werden.

Dem entgegnete der steuerliche Vertreter, dass wenn die Bf. Aktien der A-Tec gekauft hätte, hier nicht über die steuerliche Abzugsfähigkeit diskutiert werden würde, obwohl auch in diesem Fall eine Privatperson ihren Vermögensverlust nicht hätte abschreiben können. Niemand würde daran zweifeln, die Aktien als gewillkürtes Betriebsvermögen anzuerkennen und somit den Vermögensverlust nach Insolvenz der A-Tec steuerlich verwerten zu können. Betont werde nochmals, dass von Anfang an die Beteiligung von der

Bf. eingegangen worden sei und zu diesem Zeitpunkt ein wirtschaftlicher Misserfolg nicht zu erkennen und auch für die Bf. nicht wahrscheinlich war. Es werde daher um Stattgabe ersucht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Die Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Mobiltelefone vertreibt, Kunden für den Vertragspartner Mobilkom anwirbt und auch die Reparatur von Mobiltelefonen veranlasst. Im Streitzeitraum war der Geschäftsführer Thomas B. zu 50 % am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt, weitere 50 % wurden von seinem Vater gehalten.

Laut Gesellschaftsvertrag bilden den Gegenstand des Unternehmens die Planung, Errichtung, Montage, Wartung und Reparatur von Heizungsanlagen, Kühlanlagen, Wasseraufbereitungsanlagen, kommunikationstechnischen Anlagen sowie sonstigen Elektrogeräten, den Handel und die Vermietung dieser Anlagen sowie den Erwerb, die Pachtung und die Beteiligung an anderen Unternehmungen und Gesellschaften.

Strittig ist, ob ein von der Bf. – im Zusammenhang mit einer geplanten Beteiligung am Stammkapital der S. – gewährtes Darlehen als gewillkürtes Betriebsvermögen anzusehen ist und die in den Jahren 2006 und 2007 vorgenommenen Wertberichtigungen dieses Darlehens (in Höhe von € 55.221,35 bzw. € 20.000,00) steuerlich anzuerkennen sind.

Wie aus den Darlegungen der Bf. hervorgeht, ist der Geschäftsführer der Bf. von einem Kunden, der zugleich Gesellschafter der S. war, darauf aufmerksam gemacht worden, dass er bei dieser Gesellschaft Flugzeuge mieten könne. Nach einigen Flügen habe sich ergeben, dass die S. wegen einer Umstrukturierung noch Gesellschafter bzw. Geldgeber suche. Aufgrund des Interesses des Geschäftsführers der Bf. für die Fliegerei habe sich dieser überzeugen lassen, dass es sich um ein zukunftsträchtiges Geschäftsfeld handle und habe eine Beteiligung angestrebt.

Zu diesem Zweck ist am 5. Dezember 2005 eine „*Verbindliche Vereinbarung*“ zwischen dem geschäftsführenden Gesellschafter der S. und der Bf. geschlossen worden (Arbeitsbogen Seite 166). Laut dieser Vereinbarung sollte der geschäftsführende Gesellschafter der S. 25 % seiner Anteile (zum Nominale von € 4.375,00) an die Bf. abtreten, wobei als Grundlage die Zustimmung des weiteren Gesellschafters vorliegen sollte. Da in der Folge der zweite Gesellschafter die Zustimmung zur Übertragung verweigert hat, ist der Beteiligungserwerb nicht zustande gekommen. Als dies feststand, sei dieser Betrag auf Darlehen umgebucht worden.

Abgesehen von der geplanten Beteiligung habe die Bf. ein Darlehen zugesagt und dafür eine Obergrenze von € 75.000,00 vorgesehen, wobei letztendlich tatsächlich € 75.221,35

– in unterschiedlich hohen Teilbeträgen bei Bedarf (Leasingraten, Betriebskosten etc.) – überwiesen worden seien. Basis dieser Vereinbarung sei eine mündliche Rahmenvereinbarung über € 75.000,00 gewesen. Zusätzliche Vereinbarungen über die einzelnen Überweisungen seien nicht abgeschlossen worden. Die Rückzahlung sollte erfolgen, sobald der wirtschaftliche Erfolg dies zugelassen hätte. Die Budgetrechnungen hätten ab 2006 positive Werte gezeigt, sodass ab 2006 mit der Rückführung gerechnet wurde. Unbestritten sei, dass weder ein schriftlicher Darlehensvertrag vorliegt noch Sicherheiten vereinbart oder gewährt wurden. Das Darlehen sei lediglich Teil der Gesamtinvestition gewesen, um in den Geschäftszweig „Flugunternehmen“ einzusteigen. Auf Basis dieser Vereinbarung habe die Bf. bis zum 31. Dezember 2006 einen Teilbetrag des zugesagten Darlehens in Höhe von € 55.221,35 und im Februar 2007 den Rest in Höhe von € 20.000,00 überwiesen.

Demgegenüber vertritt die AP die Auffassung, dass nicht erkennbar sei auf welche Weise das Darlehen dem Betrieb von Nutzen hätte sein sollen. Es habe kein Rechtsanspruch der Bf. auf den Beteiligungserwerb durch Gewährung des Darlehens bestanden. Der Rechtsanspruch auf den Beteiligungserwerb habe sich aus der schriftlichen Vereinbarung vom 5. Dezember 2005 ergeben, über eine Darlehensgewährung werde darin keine Abmachung getroffen. Überdies sei die Gestaltung der Beziehungen von Beginn an als ungewöhnlich anzusehen. Die Darlehenshingabe ohne schriftlichen Vertrag, ohne Zinsenvereinbarung, ohne Sicherheiten, ohne zeitlich bestimmbare Rückzahlungsvereinbarung und ohne eingehende Bonitätsprüfung entspräche nicht dem Fremdverhaltensgrundsatz.

Ergänzend zu den oben dargestellten, im Bericht der AP vom 18. Dezember 2009 getroffenen Feststellungen wird diesem Erkenntnis außerdem folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt. Im Arbeitsbogen der AP finden sich folgende Schriftstücke:

• **Verbindliche Vereinbarung, datiert mit 5. Dezember 2005:**

Verbindliche Vereinbarung

Zwischen

Hr. V. C.

geschäftsführender Gesellschafter der S.

und

Bf.

Herr V. C. , derzeit mit 74 % der treuhändisch gehaltenen Gesellschaftsanteile

Hauptgesellschafter der S., tritt im Zuge der anstehenden Gesellschafterwechsel 25 % seiner Gesellschaftsanteile zum Nominalpreis an die Bf. ab.

Grundlage für diese Vereinbarung ist laut geltendem Gesellschaftsvertrag die Zustimmung aller Gesellschafter. Diese Zustimmung liegt bereits insofern vor, als dass Hr. Ernst D. , derzeit zweiter Gesellschafter der S., seine Gesellschaftsanteile zur Verfügung stellt.

Der Kaufpreis zu Nominalen, bei derzeitig 50%iger Stammeinlage, beträgt € 4.375,00 für 25 % der Gesellschaftsanteile. Bei erfolgter Bezahlung wird dieses Dokument von beiden Vertragspartnern unterfertigt.

- **Schreiben der S. an die Bf., datiert mit 29. November 2005:**

Darlehen

Die Firma S. bestätigt den Erhalt eines Darlehens der Bf. in der Höhe von € 10.625,00 (zehntausendsechshundertfünfundzwanzig).

Die S. verpflichtet sich, in Absprache mit der Geschäftsführung der Bf. als zukünftiger Gesellschafter der S., die Rückerstattung des Darlehens zu beginnen sobald es die Geschäftsentwicklung zulässt.

- **Eine vom Prüfer erstellte Aufstellung** (Arbeitsbogen Seite 143). Aus dieser ist ersichtlich, dass in der Buchhaltung der Bf. im Jahr 2006 auf dem Konto 2200 (Darlehen S.) folgende Geschäftsfälle verbucht wurden:

	<i>Datum</i>	<i>Gegenkonto</i>	<i>Beleg</i>	<i>Betrag</i>
1.	01.01.2006	EB		10.625,00
2.	14.06.2006	3100	RK	1.000,00
3.	25.07.2006	3100	RK	15.000,00
4.	01.01.2006	9800	EB	24,00
5.	31.08.2006	2895	UB	10.000,00
6.	15.11.2006	3100	RK	6.409,00
7.	16.11.2006	3100	RK	2.571,69
8.	14.12.2006	2700	KA	1.500,00
9.	19.12.2006	2810	E	1.716,66
10.	31.12.2006	804	BB	4.375,00
11.	31.12.2006		BB4	2.000,00

Folgende Belege liegen diesen Buchungen zugrunde (Arbeitsbogen Seite 144ff.):

- 3. Barabhebung vom Konto der Bf.
- 5. Umbuchung vom Konto „2895 Gelder unterwegs“, kein Beleg.
- 6. Bezahlung von zwei Eingangsrechnungen der Y. an die S.
- 7. Bezahlung einer Eingangsrechnung der Z. GmbH an die S.
- 8. ER für „Rundflüge zur Kundenbindung im Mai, Juni, Juli.“ Bar bezahlt.
- 11. „An die Firma S. wird ein Betrag von € 2.000,00 in bar als Investment übergeben.“

Zu den Positionen 2, 4, 9 und 10 finden sich keine Belege im Arbeitsbogen.

- Weiters gibt es eine **Bestätigung des V. C. vom 20. Februar 2007** (Arbeitsbogen Seite 168):

„Hiermit bestätige ichden Erhalt von 20.000 € als Investmentzahlung für die Firma S. auf das BA-CA Konto.“

Dieser Zahlung vorangegangen ist ein Email (vom 19. Februar 2007) von V. C. an die Email-Adresse des Thomas B., in dem dieser auf die Dringlichkeit der Überweisung hinweist:

„.....hab grad mit der BA-CA gesprochen. Sie bittet um Überweisung auf das S. Vertragskonto das Du eh schon kennst.....Ich habe mich jetzt von ihr nicht auf die 25.000,00 festnageln lassen, sondern ihr gesagt, dass du alles überweist was da ist (was immer das ist).....“ (Arbeitsbogen Seite 169).

Dieser Sachverhalt ist wie folgt rechtlich zu würdigen:

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Wirtschaftsgüter, die ihrer objektiven Beschaffenheit nach dazu bestimmt sind, dem Betrieb zu dienen, dem Betriebsvermögen zuzurechnen.

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen.

Maßgebend für die Zuordnung sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung (vgl. VwGH 12.12.1995, 94/14/0091; VwGH 24.10.2002, 99/15/0147; VwGH 29.3.2007, 2006/15/0112).

Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten Zwecken bzw. Bedürfnissen dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar (vgl. VwGH 17.1.1995, 94/14/0077). Notwendiges Privatvermögen gehört nicht zum Betriebsvermögen und kann auch nicht zu gewillkürtem Betriebsvermögen erklärt werden (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002).

Wirtschaftsgüter, die weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen darstellen, können durch Unternehmer, die ihren Gewinn gemäß § 5 EStG ermitteln, als Betriebsvermögen „gewidmet“ werden. Hat sich ein Steuerpflichtiger zur

Aufnahme von gewillkürtem Betriebsvermögen in die Bücher entschieden, dann ist dieses Betriebsvermögen nicht anders zu behandeln als notwendiges Betriebsvermögen (vgl. VwGH 13.9.1988, 88/14/0072).

Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft weisen ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich. Eine Beteiligung gehört jedoch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und demjenigen, der die Beteiligung hält, enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (vgl. VwGH 22.11.1995, 94/15/0147; VwGH 18.9.2003, 2001/15/0008).

Als gewillkürtes Betriebsvermögen kann auch Risikovermögen in Betracht kommen. Das Wirtschaftsgut muss unmittelbar durch Erträge oder mittelbar durch Stärkung des Betriebsvermögens zum Betriebserfolg beitragen. Gewillkürtes Betriebsvermögen hat eine objektive Seite (weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen) sowie eine subjektive Seite (Erklärung als Betriebsvermögen). Der Unternehmer kann nicht durch willkürliche Maßnahmen Wirtschaftsgüter nur deswegen in seine Bilanz aufnehmen oder in das Privatvermögen überführen, weil sich im Hinblick auf bevorstehende Wertminderungen oder Veräußerungen „dadurch günstige steuerliche Ausgangspositionen gewinnen“ lassen; insbesondere dann, wenn die Aufnahme in das gewillkürte Betriebsvermögen ohne den steuerlichen Vorteil „ansonsten sinnlos“ wäre (vgl. VwGH 28.5.1997, 92/13/0273; VwGH 21.11.1995, 92/14/0152). Wirtschaftsgüter, die für das übrige betriebliche Geschehen eine Belastung darstellen und damit den Betriebserfolg auf Dauer mindern oder gefährden, können nicht gewillkürtes Betriebsvermögen sein (VwGH 13.10.1999, 93/13/0200). Solchen Wirtschaftsgütern mangelt es nämlich am Merkmal, dass sie dem Betrieb dienen.

Unter diesem Gesichtspunkt ist auch der gegenständliche Fall zu betrachten. Stellt sich die (geplante) Beteiligung bzw. das Darlehen als ein Wirtschaftsgut dar, das nicht geeignet ist, dem Betrieb zu dienen, auch nicht durch die Erzielbarkeit eines gesonderten wirtschaftlichen Erfolges, der dem Betrieb weitere finanzielle Mittel zuführt oder seine Kreditwürdigkeit erhöht, sondern das für den Betrieb eine dauernde wirtschaftliche Belastung darstellt, so ist es steuerlich nicht als Betriebsvermögen anzusehen.

Die Bf. hat auf die UFS-Entscheidung RV/4657-W/02 Bezug genommen und darauf hingewiesen, dass dort ein ähnlicher Fall abgehandelt worden sei. Im dort zu beurteilenden Sachverhalt wurde ein Darlehen zwar ebenfalls mündlich vereinbart, doch waren hier wesentlich konkretere Bedingungen ausverhandelt und wurden diese auch *teilweise handschriftlich festgehalten*...

„...Die Bedingungen lauteten folgendermaßen: Laufzeit 1 Jahr, Verzinsung 9% im Nachhinein, als Besicherung ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Bw. auf die Geschäftsanteile der S GmbH, welche bei einem Notar hinterlegt werden sollten, sowie das Akzept eines Blankowechsels. Wie bereits erwähnt, sei eine Option auf Erwerb der Geschäftsanteile anstelle einer Rückzahlung vereinbart worden. Die mündlichen

Vereinbarungen sollten in weiterer Folge bei einem Notar schriftlich festgehalten werden. Auf Grund dieser Vereinbarungen wurden ameine Wechselerklärung und ein Blankowechsel ebenfalls in den Räumlichkeiten der Bw. in Wien von G unterschrieben. Am selben Tag habe G den Betrag von ATS 3.000.000,-- direkt vom Konto der Bw. bei der Bank B behoben. Dies sei auf Grund einer Anweisung des Geschäftsführers der Bw. an die Bank B geschehen. Zur schriftlichen Fixierung der mündlichen Vereinbarungen sei es nicht mehr gekommen, da Herr G verhaftet wurde. Bei den Verhandlungen zwischen dem Geschäftsführer der Bw. und Herrn G am 16.4.1996 war als Dritter Herr M anwesend. Dieser kann die mündlichen Vereinbarungen, die handschriftlich festgehalten wurden, bezeugen, was aus dem Vernehmungsprotokoll, das anlässlich der Verhaftung des G von der Kriminalpolizei aufgenommen wurde, hervorgehe. Dieses Protokoll lag der Betriebsprüfung vor und befindet sich im Akt. In der Folge sei von der Bw. Wechselklage eingebracht worden, welche auf Grund der Konkursöffnung über das Vermögen von G zu keinem Erfolg führte. Das anhängige Verfahren wurde vom zuständigen Handelsgericht auf Grund der Konkursöffnung unterbrochen. Im Konkursverfahren wurde die Forderung von der Bw. angemeldet und vom Masseverwalter anerkannt. In der Folge wurde ein Abschöpfungsverfahren eingeleitet.“

Demgegenüber erfolgte die als Darlehen bezeichnete Geldhingabe im Beschwerdefall ohne konkrete schriftliche oder mündliche Vereinbarungen über Verzinsung, Rückzahlung oder Besicherung. Weder entsprechen Art und Weise der Geldhingabe – in bar oder per Überweisung bei „Bedarf“ bzw. Übernahme von Kosten der S. bei Bedarf (wie Leasingraten, Betriebskosten usw.) – noch die vagen Vereinbarungen über eine Rückführung – „Rückzahlung, sobald der wirtschaftliche Erfolg es zugelassen hätte...“ – den im Wirtschaftsleben üblichen Gepflogenheiten.

Es ist auch unstrittig, dass das Darlehen nicht besichert war. Gerade bei Darlehensverträgen erscheint eine Besicherung des hingegebenen Kapitals als wesentlich und entspricht auch den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, denn die Besicherung von Krediten ist neben der Darlehenssumme, den Rückzahlungsraten und dem Zinssatz ein essenzieller Vertragsbestandteil.

Aufgrund dieses Umstandes war es der Bf., im Gegensatz zum Vergleichsfall, wo ein Wechsel als Sicherheit übergeben wurde, in der Folge auch nicht möglich, die Forderung im Konkursverfahren der S. anzumelden.

Es entspricht zwar den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass besonders risikoreiche Darlehensgewährungen gerade dann zum Tragen kommen, wenn die benötigten finanziellen Mittel vom üblichen Kapitalmarkt nicht (mehr) zur Verfügung gestellt werden, diese dafür aber meist mit hohen Renditeerwartungen verbunden sind. Gerade das Fehlen ausreichender Sicherheiten veranlasst Personen, die nicht mehr kreditwürdig sind, solche Geschäftspartner als Geldverleiher in Anspruch zu nehmen, die mit Rücksicht auf das hohe Risiko auch entsprechend hohe Renditen verlangen. So gesehen können auch insolvente Unternehmer, die es verstehen, ihre prekäre finanzielle Situation zu verschleiern, Geldgeber finden. Dass die Bf. mit ihren Darlehensgewährungen dem hohen

Risiko entsprechende hohe Renditen erwartete, ist hier aber nicht zu erkennen, zumal keinerlei Verzinsung vereinbart war und auch eine Rückzahlung nur bei entsprechendem wirtschaftlichem Erfolg der S. erfolgen sollte.

Abgesehen davon könnte selbst ein unverzinsliches und nicht verkehrsüblich besichertes Darlehen betrieblich veranlasst sein, wenn es dem Betrieb anderweitige Vorteile bringt, die den Nachteil der Ertragslosigkeit ausgleichen und den Verzicht auf ausreichende Sicherheiten als betrieblich veranlasst erscheinen lassen (z.B. BFH-Urteil, 9.5.1996, IV R 64/93 in BFHE 180, 380). Derartige Vorteile können im gegenständlichen Fall aber nicht ausgemacht werden zumal bereits im Jahr 2006 feststand, dass die von der Bf. angestrebte Beteiligung an der S. nicht zustande kommen wird. Es ist insoweit nicht nachvollziehbar, ein Darlehen ohne Verzinsung in der genannten Höhe und in der gewählten Form einzuräumen und trotz des Wissens um die massiven Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners – wie dies aus dem Email vom 19. Februar 2007 deutlich hervorgeht – dennoch weitere Zahlungen zu leisten.

Auch wurden offenbar keinerlei Bemühungen unternommen, wie etwa die Beauftragung eines Rechtsanwaltes, die aushaftenden Darlehen einbringlich zu machen. Derartige naheliegende Schritte wurden nicht einmal behauptet.

Was die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen betrifft, so ergibt sich aus der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Wien gegen V. C. vom 7. Februar 2013, dass der Geschäftsführer der Bf. (als Verfügungsberechtigter der Bf.) zwar als Geschädigter anerkannt wurde, allerdings nur mit einem Gesamtbetrag von € 26.409,00 (aufgrund von „zwei Angriffen“...*“am 15.11.2006 und am 20.2.2007“*).

In diesem Zusammenhang ist auch anzumerken, dass es deutliche Abweichungen zwischen dem im gegenständlichen Verfahren strittigen Darlehensbetrag von gesamt € 75.221,35 und den im Strafverfahren bzw. anlässlich der Zeugeneinvernahme geltend gemachten Beträgen gibt. Entgegen der Aussage des Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung wurden im Strafverfahren nicht rund € 55.000,00 sondern laut Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Wien vom 7. Februar 2013, Seite 2, lediglich € 26.409,00 als Schadenssumme anerkannt. Anlässlich seiner Einvernahme als Zeuge bei der Polizeiinspektion X. hat der Geschäftsführer der Bf. einen Schadensbetrag von € 58.406,00 genannt (Protokoll Zeugenvernehmung vom 7. August 2010, Seite 3).

In der vom Bf. zum Vergleich herangezogenen, oben zitierten Entscheidung ist der UFS zur Ansicht gelangt, dass zwischen den dort handelnden Personen kein persönliches Naheverhältnis vorgelegen ist, es sich lediglich um entfernt Bekannte gehandelt habe und der Sachverhalt nicht unter einen „Tatbestand unter Angehörigen“ zu subsumieren wäre.

Im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung kommt den Kriterien des Fremdvergleichs lediglich indizielle Bedeutung zu, denn nicht jede Abweichung vom Üblichen schließt schon die betriebliche Veranlassung aus (BFH, 6.3.2003, IV R 21/01 in BFH/NV 2003, 1542).

Zwar ist auch im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass kein Sachverhalt vorliegt, der unter den Gesichtspunkten der Angehörigenjudikatur zu beurteilen wäre, doch ist aufgrund des Zustandekommens und der Ausgestaltung der Beziehungen ein in persönlichen Motiven des Gesellschafter-Geschäftsführer gegründetes Interesse nicht nur nicht von der Hand zu weisen, sondern vielmehr als im Vordergrund stehend zu beurteilen.

So wurde in der Beschwerde dargelegt, dass der Geschäftsführer der Bf. den Pilotenschein besitzt, Hobbyflieger ist und bei der S. Flugzeuge für seine Privatflüge gemietet hat. Dass man Flugzeuge auch für unternehmerische Zwecke der Bf. angemietet habe, wurde nicht behauptet. Auch der Umstand, dass der Geschäftsführer – wenn auch nur in geringem Umfang – Rabatte für seine privaten Flüge mit den Flugzeugen der S. erhalten hat und er überdies bei der S. auch persönlich tätig geworden ist, in Form von „Aufsichts-, Reinigungs-, Nachtdiensten und ähnliches“ bzw. „umfangreiche Nacht- und Telefondienste“ verrichtet habe, weist auf ein persönliches Interesse des Geschäftsführers hin.

Aus dem anlässlich der mündlichen Verhandlung vorgelegten Protokoll der Polizeiinspektion X. vom 7. August 2010 über die „Zeugenvernehmung“ des Thomas B. als „Opfer gemäß 65 Zi 1 lit a StPO“, geht hervor, dass dieser sich dem Verfahren gegen V. C. als *Privatbeteiligter* anschließen will und wie folgt zu Protokoll gegeben hat:

“....Durch das Gespräch mit Hr. D. hab ich mir die Flugzeuge ab diesem Zeitpunkt bei der S. gemietet, wenn ich fliegen ging. Die Flugzeuge wurden über ein Buchungssystem reserviert. Da Hr. C. für das operative der S. verantwortlich war und die gemieteten Flugzeuge am Flugplatz U. von ihm an die Mieter übergeben wurden, haben wir uns eigentlich kennen gelernt. In der Folge entstand zwischen uns eine Freundschaft. Im Oktober oder November 2005 habe ich Hr. C. einmal auf die Firma S. angesprochen, ich habe zu ihm gesagt, dass Geschäft läuft offensichtlich sehr gut. Er hat mir sofort, noch im selben Gespräch gesagt, wenn ich Interesse hätte, könnte ich ins Geschäft einsteigen, da Hr. D. sowieso aufhören wolle. Ich habe zu ihm gesagt, dass klingt nicht uninteressant, er soll mir ein paar Eckdaten des Unternehmens zukommen lassen und ich überlege es mir noch. Einige Tage später, trafen wir uns am Flugplatz U. und Hr. C. gab mir mündlich Daten des Unternehmens bekannt. Diese Daten hörten sich nicht schlecht an und da ich selber die Auslastung der Flugzeuge kannte und auch nichts schlechtes über die Fa. S. erzählt wurde, habe ich die Bereitschaft dazu kundgetan. Herr C. sagte zu mir, dass er eine schriftlich Vereinbarung mache werde und wenn Hr. D. aussteigt, ich seine Anteile übernehmen könnte.

Im November 2005, als Hr. D. noch Gesellschafter war, trat C. an mich heran, und sagte, wir sollten in die Firma investieren.

Ich habe ihm daraufhin, am 29.11.2005 Euro 10.625,33 als Darlehen persönlich übergeben. Wo ich ihm das Geld übergab kann ich heute jedoch nicht mehr sagen. Eine Bestätigung hat er mir unterschrieben. Diese Bestätigung habe ich noch in Original.....

.....

Ab diesem Zeitpunkt kam Hr. C. immer zu mir, wenn es praktisch schon zu spät war und ersuchte mich die Fa. S. finanziell zu unterstützen. Er begründete das meistens damit, wenn die Bezahlung nicht sofort durchgeführt wird, entsteht der Fa. S. ein wirtschaftlicher sowie finanzieller Schaden.

Ich habe für Reparaturen, Versicherung und Leasingraten für die Flugzeuge, in der Zeit von 06.06.2006 bis 06.08.2007, insgesamt Euro 39.506,00 investiert.

Insgesamt habe ich (Bf.) an die Fa. S. Euro 54.506,00 investiert.

Privat habe ich Hr. C. Euro 3.900,00 geliehen, da er Geld benötigte, für was er das Geld brauchte kann ich heute nicht mehr sagen.

Insgesamt ist mir ein Schaden in Höhe von Euro 58.406,00 entstanden.....“

Entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde sowie den Aussagen in der mündlichen Verhandlung, wonach zwischen den bei der Bf. und bei der S. handelnden Personen kein wie immer geartetes Naheverhältnis bestanden haben soll, hat der Geschäftsführer der Bf. anlässlich dieser Einvernahme als Zeuge angegeben, dass zwischen ihm und Herrn C. eine Freundschaft entstanden sei. Weiters, dass er diesem hohe Geldbeträge in bar übergeben hätte und dieser immer wieder auf ihn zu kam und ihn ersuchte, die S. finanziell zu unterstützen.

Nicht zuletzt kann auch aufgrund des Wortlautes des an den Geschäftsführer der Bf. adressierten Emails von V. C. vom 19. Februar 2007, ein freundschaftliches Naheverhältnis nicht von der Hand gewiesen werden und lässt auf über rein geschäftliche Beziehungen hinausgehende persönliche Motive für das Engagement schließen.

Jedenfalls geht aus diesem Email deutlich hervor, und war für die Bf. daher spätestens im Februar 2007 klar erkennbar, dass die S. in massiven wirtschaftlichen Schwierigkeiten war. Es ist zwar nach der herrschenden Lehre und Rechtsprechung für die Beurteilung des Beschwerdefalles grundsätzlich nicht ausschlaggebend, ob die Bf. ausreichend die kaufmännischen Vorsichtsprinzipien im Zuge ihrer Vorgangsweise angewendet hat, es kann aber doch als ungewöhnlich angesehen werden, dass die Bf. trotz des Wissens um die finanzielle Lage der S. die angeforderten 20.000,00 Euro dennoch überwiesen hat.

Nach Ansicht des BFG erhärten die gegenständlichen, für Rechtsgeschäfte unter Fremden im freien Wirtschaftsverkehr als unüblich und eher atypisch anzusehenden Vereinbarungen, die Annahme, dass private Motive des Geschäftsführers („Interesse für die Fliegerei“ verbunden mit einer gewissen Risikofreudigkeit) im Vordergrund gestanden sind. Dass man auf eine Beteiligung bzw. für den Fall eines Erfolges der S. auf eine Rückzahlung des Darlehens gehofft habe, werde zugestanden, ist aber nach Ansicht des BFG auf Grund der angeführten Erwägungen nicht der Hauptgrund für die Darlehenshingabe gewesen.

Aus dem Gesamtbild des Sachverhaltes ergibt sich, dass die vordergründigen Motive der Geldhingabe nicht in erster Linie im Streben nach Gewinn, sondern in persönlichen Motiven des Gesellschafter-Geschäftsführers gelegen sind.

Abgesehen davon handelt es sich bei der Gewährung eines Darlehens um ein Geschäft, das üblicherweise nach der Verkehrsauffassung nicht im Rahmen eines Betriebes mit dem oben angeführten Betriebsgegenstand getätigt wird. Wenn die Bf. behauptet, das Darlehen sei nur gewährt worden, weil man letztlich auf eine Beteiligung an der S. gehofft habe, so ist darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH vom 22. November 1995, 94/15/0147) auch Stammanteile an einer GmbH ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den außerbetrieblichen Bereich weisen.

Jedenfalls kann zwischen der tatsächlichen und laufend ausgeübten Tätigkeit der Gesellschaft, nämlich dem Handel mit Mobiltelefonen und der Hingabe von Geldern an eine Flugbetriebsgesellschaft kein wie immer gearteter wirtschaftlicher Zusammenhang erblickt werden. Das allein wäre allerdings noch kein Grund, das Darlehen nicht als Betriebsvermögen anzusehen. Einer Zurechnung zur betrieblichen Sphäre steht allerdings entgegen, dass das Darlehen in keiner Weise geeignet ist, die sonstige betriebliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin zu fördern oder sie zumindest nicht zu belasten.

Gewillkürtes Betriebsvermögen muss geeignet sein, das Betriebskapital zu stärken. Nach der Rechtsprechung (VwGH vom 21.11.1995, 92/14/0152), ist die Entscheidungsfreiheit bei der Behandlung von gewillkürtem Betriebsvermögen nicht schrankenlos. Von dieser Entscheidungsfreiheit darf insoweit kein so weit gehender Gebrauch gemacht werden, dass Wirtschaftsgüter nur deswegen in das Betriebsvermögen eingebracht werden, um insbesondere im Hinblick auf die bevorstehende Wertminderung einen steuerlichen Vorteil zu erreichen. Darüber hinaus ist ein drohender Wertverlust bereits bei der Einlagenbewertung zu berücksichtigen (vgl. VwGH vom 8. November 1977, 1054/75, *Doralt*, EStG¹⁷, § 4, Tz 61).

Wie aus der Gegenäußerung zur Stellungnahme der AP vom 26. Jänner 2009 hervorgeht, hat sich im 2. Quartal 2007 herausgestellt, dass die S. *offenbar schon zum Zeitpunkt des Beginns der Verhandlungen in wirtschaftlichen Schwierigkeiten gewesen sei*. Damit war aber im Zeitpunkt der Bilanzerstellung für das Jahr 2006 – im September 2007 (laut Darstellung in der Berufung) – jedenfalls aber im Zeitpunkt der Bilanzerstellung für das Jahr 2007 bereits erkennbar, dass die Darlehensforderung wertlos ist.

Durch die Einlage dieser Forderung wurde das Betriebskapital nicht gestärkt, der Betrieb der Bf. in keiner Weise gefördert, weshalb die Darlehensforderung, nicht zuletzt auch aufgrund der im Wirtschaftsleben unüblichen, auf persönliche Motive des Geschäftsführers zurückzuführenden Ausgestaltung, zu Recht nicht dem betrieblichen Bereich der Bf. zugeordnet, sondern als zum Privatvermögen des Geschäftsführers der Bf. gehörend angesehen wurde, und die in den Streitjahren vorgenommenen Wertberichtigungen rückgängig gemacht wurden.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Entscheidung hing ausschließlich von der Klärung von Sachverhaltsfragen ab, mit denen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung in Zusammenhang steht. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 17. Dezember 2015