

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X , geb. GebDat, Adresse, vertreten durch PWB Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 2380 Perchtoldsdorf, Ketzergasse 253, vom 29. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 23, vertreten durch OR Mag. Christa Dürr, vom 2. März 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem vorläufigen Bescheid vom 28. November 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Einkommensteuer von Herrn X , in der Folge mit Bw. bezeichnet, wurde für das Jahr 2002 mit Bescheid vom 28. November 2003 vorläufig in Höhe von 9.675,28 € festgesetzt. In der Beilage zur Einkommensteuer-Erklärung erklärte der Bw., der nicht protokollierte Gewerbebetrieb XY, Betrieb, habe im Zeitraum ab 18. August 1975 folgende Geräte entwickelt:

- Produkt1. Dieses Gerät sei entwickelt und zur Fertigungsreife gebracht und alle behördlichen Zulassungen erreicht worden.
- Produkt2 – auch hier seien alle behördlichen Zulassungen erwirkt worden.

Zum Zwecke des internationalen Vertriebes sowie zur Fertigung dieser Produkte im industriellen Stil seien durch das Büro1.F Anteile an der AGmbH, in der Folge mit A bezeichnet, erworben worden. Zur kommerziellen Durchsetzung dieser Produkte sei seitens der A ein Kredit aufgenommen worden, für den das Büro1.F als Gesellschafter die gegenständliche Bürgschaft am 20. Dezember 1979 habe übernehmen müssen. Aus dieser Bürgschaft sei am 22. August 2002 eine einmalige Abstandszahlung an die Bank in Höhe von 30.000,00 € bezahlt worden.

Den vom Bw. in der Folge vorgelegten Unterlagen war Folgendes zu entnehmen:

Der Bw. hatte zu dem am 20. Feber 1979 der A eingeräumten Kontokorrentkredit in Höhe von 250.000,00 ATS (in der Folge am 12. August 1980 aufgestockt auf den Betrag von 1.000.000,00 ATS) die Haftung als Bürge und Zahler übernommen. Diese Bürgschaft wurde nach Fälligstellung in Anspruch genommen und im Jahr 1985 ein Versäumungsurteil erwirkt. Der Bw. leistete am 22. August 2002 eine Abschlagszahlung in Höhe von 30.000,00 € und wurde daher aus der Haftung zu dem entsprechenden Kreditkonto entlassen.

In der Folge setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2002 in Höhe von 24.000,68 € fest und führte aus, die am 22. August 2002 geleistete Abschlagszahlung von 30.000,00 € aus der Inanspruchnahme als Bürge für die Kreditaufnahme der GmbH stelle nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung keine Betriebsausgabe dar. Die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter sei als Gesellschaftereinlage anzusehen, weil sie durch das Gesellschafterverhältnis veranlasst sei.

Gegen diesen Bescheid hat der Bw. Berufung erhoben und 1. die Aufhebung in eventu 2. die Abänderung des Bescheides im Sinne der Anerkennung der Betriebsausgabe in Höhe von 30.000,00 € beantragt. Begründend führte der Bw. zu 1. aus, der Bescheid vom 28. November 2003 hätte endgültig ergehen müssen, sei jedoch rechtskräftig geworden und gehöre nunmehr dem Rechtsbestand an. Da keine Ungewissheit im Sinne des § 200 (1) BAO bestanden habe, sei die Erlassung des nunmehrigen (endgültigen) Bescheides ebenfalls rechtswidrig. Der Bw. beantragte daher, den nunmehr erlassenen Bescheid vom 2. März 2004 aufgrund seiner Rechtswidrigkeit aufzuheben und den vorläufigen Bescheid vom 28. November 2003 unverändert für endgültig zu erklären. Aus Rechtsschutzgründen sei nämlich davon auszugehen, dass der Bescheid ein endgültiger Bescheid gewesen sei. Zu 2. führte der Bw. aus, die mittlerweile gelöschte GmbH hätte den Kredit nicht zurückzahlen können und sei der Bw. für einen Teil des Darlehens in Anspruch genommen worden. Die Beteiligung an der GmbH sei vom Bw. allein deshalb eingegangen worden, weil er sich von einer Geschäftsverbindung mit diesem Unternehmen eine Förderung des Umsatzes des Einzelunternehmens erwartet habe. Diese Erwartung sei in vollem Umfang eingetroffen und

resultierte in den Jahren ab 1979 mehr als 50 % des Umsatzes des Einzelunternehmens aus Leistungen an diese Gesellschaft. Der dadurch im Einzelunternehmen erzielte Gewinn habe ein Mehrfaches der Bürgschaftssumme erreicht. Die Bürgschaft sei eingegangen worden, weil der Bw. Gesellschafter der GmbH gewesen sei. Die Beteiligung an der Gesellschaft habe aufgrund der engen wirtschaftlichen Verflechtung und der Förderung der Unternehmenstätigkeit des Einzelunternehmens notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens dargestellt. Der Bw. verwies auf die Einkommensteuerrichtlinien und führte aus, die Entwicklung der Produkte sei durch das Einzelunternehmen erfolgt, die Produktion und der Vertrieb durch die GmbH. Die Rechtsfolge der Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen sei nunmehr, dass die Kapitalerträge aus Dividenden zwar endbesteuert wären, nicht aber Gewinne, die bei der Veräußerung oder bei der Entnahme der Kapitalanlagen aus dem Betriebsvermögen realisiert werden. Desgleichen seien Verluste, die aus dem Abgang der Beteiligung verursacht werden, im Rahmen der betrieblichen Einkünfte abzugsfähig. Die nachträgliche Zahlung für eine zugunsten der GmbH eingegangene Bürgschaft sei daher eine Leistung für ein ehemaliges Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens und daher als (nachträgliche) Betriebsausgabe steuerlich abzugsfähig.

Im Falle der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat beantragte der Bw. eine mündliche Berufungsverhandlung.

Die Gewerbeanmeldung des Büro2F (Tätigkeitsbereich), eingeschränkt auf das Gebiet des elektrischen Nachrichtenwesens und der Elektronik (gemäß § 103 Abs. 1 lit. a) Z. 8 GewO 1973) erfolgte am 3. Oktober 1975. Mit Schreiben vom 21. Jänner 1976 teilte der Bw. dem Finanzamt mit, er werde das Büro1.F nebenberuflich betreiben. Er beabsichtige, mit dem Büro3F v.a. wissenschaftliche Kooperationen zu planen und zu vermitteln. Es seien für das kommende Jahr und sicherlich auch für das Folgende keine Gewinne zu erwarten, zumal es nicht eigentliches Ziel des Büros sei, Gewinne zu erzielen.

Der Bw. wurde mit Vorhalt ersucht, das Parteivorbringen anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Insbesondere sollte die Verbindung des Büro2F des Bw. zur Beteiligungsgesellschaft dargelegt werden (Firmenbuchauszug, Gesellschaftsvertrag, Geschäftsführer, Beteiligungsverhältnisse, getroffene Vereinbarungen bzw. abgeschlossene Verträge) sowie wann aus dieser Beteiligung welche Erträge vom Bw. erzielt wurden (Kapitalerträge, sonstige Erträge) und welche Entgelte der Bw. für allenfalls an die Beteiligungsgesellschaft erbrachte Leistungen erhalten hat und wie diese Beteiligungserträge bzw. Leistungserträge jeweils versteuert wurden.

Der Bw. hat diesen Vorhalt wie folgt beantwortet:

Das Büro1.F X1 habe eine 25 % -ige Beteiligung gehalten. Zweck dieser Beteiligung sei es

gewesen, die Entwicklungen des Büro2F im Rahmen der GmbH zu produzieren und zu vertreiben. Alleiniger Geschäftsführer der GmbH sei Mag.Z gewesen. (Der Bw. legte einen Auszug aus dem Handels-Compass Österreich für das Jahr 1981/82 bei. Diesem ist zu entnehmen, dass die A offenbar 1976 gegründet wurde und das Stammkapital der A 100.000,00 ATS betragen hat). Die vom Büro3.F aus der Verbindung mit der GmbH erzielten Erträge hätten ausschließlich in Honoraren für geleistete Entwicklungsarbeiten bestanden. Diese seien dem Finanzamt als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt worden. Dies gehe zB aus den beiliegenden Steuererklärungen samt Beilagen für das Jahr 1981 hervor. Der durch die Verbindung mit der GmbH erzielte Gewinn des Einzelunternehmens hätte insgesamt die Bürgschaftssumme überstiegen, aufgrund des lange zurück liegenden Zeitraumes sei es jedoch nicht möglich, weitere Beweise vorzulegen.

Der Bw. legte eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor, der Einnahmen aus selbständiger Arbeit in Höhe von netto 183.860,00 ATS zu entnehmen waren (der Überschuss betrug 92.944,69 ATS). Von diesen entfielen auf die A 46.296,30 ATS netto.

Der Beilage zur Umsatzsteuer-Erklärung für das Jahr 2002 war folgende Information zu entnehmen:

Im Jahre 1981 ist an die BGmbH - vormals CGmbH - in der Folge mit NFGmbH bezeichnet, eine Leistung erbracht worden, deren Entgelt zunächst nicht bewertet werden konnte. Anlässlich der erst 2002 festgestandenen Höhe des Entgeltes sowie dessen Vereinnahmung im Jahr 2002 wurde die Leistung im Jahr 2002 fakturiert.

In der am 18. August 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erklärte der Bw. über Befragen, sein Bruder und er hätten damals versucht, im Branche vor allem diese zwei Produkte zu entwickeln und hätten damals klein angefangen und ihr Engagement durch die Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit und aus anderen familiären Geldquellen zu finanzieren. Das Dienstverhältnis des Bw. sei damals im Bereich der Branche2 gewesen und habe ihn sein damaliger Dienstgeber auf Grund einer Konkurrenzklausel aufgefordert, das Dienstverhältnis zu beenden. Damit sei die Tätigkeit des Büro2F für seinen Lebensunterhalt bedeutsamer als vorher geworden. Sie hätten damals mit allen möglichen Leuten darüber gesprochen und irgendwann sei Herr Z an ihn herangetreten und habe erklärt, er hätte Interesse, die von ihm entwickelten Produkte zu verwerten. Herr Z sei längere Zeit Wirtschaftsreferent bei der Institution gewesen und glaube der Bw., dass dieser sein Dienstverhältnis damals beendet habe. Herr Z habe die A gegründet mit dem Ziel, solche Produkte zu produzieren und zu verwerten. Seitens der A habe es zum damaligen Zeitpunkt eine Infrastruktur in Form von Büroräumlichkeiten, Kontakten und finanziellen Mitteln gegeben. Das Ergebnis der Gespräche sei gewesen, dass sich sein Büro2.Fk an der A

beteilige, sein Büro2.Fk dort die Entwicklungen durchföhre und die A die Produkte produziere oder produzieren lasse und verkaufe. Seine Tätigkeit sei in Form von Honoraren entlohnt worden, er sei damals selbständig tätig gewesen. Betreffend die zwei von ihnen entwickelten Produkte seien Prototypen vorhanden gewesen, aber kein fertiges Produkt, vor allem seien bestimmte rechtliche Hürden zu überwinden gewesen. Sein Büro habe Pläne gezeichnet, Behörden kontaktiert und die praktischen Dinge abgewickelt. In diesem Fall sei er im Auftrag der A aufgetreten. In diesem Zeitraum hätten sie sich um die Patente für das Produkt noch nicht gekümmert. Wenn man ein Produkt bereits in der Öffentlichkeit vorgestellt habe, sei es zu spät für ein Patent, denn dann gelte es bereits als Stand der Technik. Für die A hätte er dann die Zulassungen erreicht. Wäre es im Zuge der Vermarktung der Produkte durch die A zu Gewinnen gekommen, hätte er auf Grund seiner Beteiligung über die Honorare hinaus noch Kapitalerträge erzielt. Seine Aufträge von der A hätten sich auf die Erreichung der Marktreife und Betreuung dieser Produkte bezogen. Darin habe auch die Hauptaktivität der A bestanden. Die Tätigkeit für diese Produkte sei damals der Hauptteil seiner selbständigen Erwerbstätigkeit gewesen. Durch die Tätigkeit durch die A hätte er überhaupt erst größere Umsätze erzielt, weil sich sein Engagement zuvor wirklich auf eine Tätigkeit geringeren Erfolges beschränkt habe. Seiner Erinnerung nach sei er bis etwa 1980 für die A tätig gewesen. Die für das Jahr 1981 in der Steuererklärung erklärten Honorareinnahmen von der A seien entweder ein Akonto gewesen, oder habe die Tätigkeit eben doch so lange gedauert. Die A habe es noch länger gegeben. Es habe länger gedauert, bis jemand den Mut gefunden habe, den Kostenvorschuss für eine Konkurseröffnung zu erlegen. Die A habe die von ihm entwickelten Produkte selbst produziert und auch verkauft. Vom Umsatz her seien dies die Hauptumsatzträger gewesen. Über Vorhalt, dass vom Bw. 1981 auch noch andere Leistungen erbracht worden seien, die erst 2002 zu Einnahmen geführt hätten, erklärte dieser, die NFGmbH habe damals seiner Familie gehört und habe er eine Maschine entwickelt. Den Prototyp dieser Maschine habe er in die NFGmbH eingebracht, wobei vereinbart gewesen sei, dass als Entgelt für diese Maschine die NFGmbH ihn im Falle einer Inanspruchnahme aus der Bürgschaft für die A schad- und klaglos halten würde. Die NFGmbH habe daher auch diese Ausgaben abgegolten. Wirtschaftlich gesehen habe daher die NFGmbH den Aufwand aus der Bezahlung der Bürgschaft getragen. Die NFGmbH hat mit dieser Maschine Millionenumsätze gemacht. Die Maschine habe der Bw. "gleichzeitig mit der Azeit" entwickelt. Für die Entwicklung dieser Maschine habe er ungefähr 500 Stunden aufgewendet. Die Weiterentwicklung dieser Maschine und der Betreuungsaufwand sei von seinem Büro3F für die NFGmbH gegen entsprechendes Entgelt erbracht worden. Über Vorhalt, dass der Bw. im Jahr 1981 auch noch Einnahmen aus einer Tätigkeit für die X1 GesmbH und die GP GesmbH erzielt habe, erklärte der Bw. dies damit, dass er in diesem Jahr auch einen weiteren Auftrag

der GP GesmbH angenommen habe. Es habe sich dabei um einen Produkt3 gehandelt. Außer diesen S 23.000,00 habe er von der GP GesmbH nichts bekommen, habe aber gehofft, dass Folgeaufträge erteilt werden. Wie viel Arbeit er mit dem Produkt3 gehabt habe, könne er heute nicht mehr sagen. Für die X1 GesmbH habe er damals selbstständig als Geschäftsführer gearbeitet und seien seine Einnahmen Honorare aus dieser Tätigkeit gewesen. Der Bw. erklärte weiters betreffend eine mögliche Zeugeneinvernahme von Herrn Z, er glaube, dass dieser sich nicht nur vor der Finanz verstecke. Er habe ihn vor ein paar Jahren bei einer Gerichtsverhandlung wieder gesehen. Dabei sei es darum gegangen, dass er als Bürge für den Kredit in Anspruch genommen worden sei, und sich dagegen gewehrt habe, alleine herangezogen zu werden.

Nach Vertagung der Berufungsverhandlung wurde Folgendes ermittelt:

Der Bw. teilte die Geschäftszahl des Gerichtsaktes der von ihm erwähnten Verhandlung mit. In diesen wurde Einsicht genommen. Der Aussage des Mag. Z und dem Akt ist lediglich zu entnehmen, dass die A Ende 1981 in Konkurs gegangen sei und dass Herr X1 Prokurist der Gesellschaft gewesen sei und den "Schlamassel" verursacht haben soll (S 32). Weder über die Geschäftsfelder der A noch betreffend die Rolle des Herrn X1 war irgend etwas Verwertbares im Akt enthalten. Aus dem Arbeitsbogen der NFGmbH war nicht ersichtlich, dass der gegenständliche Geschäftsfall überprüft worden wäre und weder der Gewinn- und Verlustrechnung noch dem sonstigen Akt konnte entnommen werden, dass und wie der Aufwand den die NFGmbH dem Bw. für die Bürgschaft ersetzt hat, verbucht worden ist. Eine Einvernahme von Herrn Mag. Z als Zeuge war beabsichtigt, scheiterte aber daran, dass keine Adresse, an der eine Zustellung möglich gewesen wäre, in Erfahrung gebracht werden konnte.

Über Vorhalt ergänzte der Bw. sein Vorbringen und führte aus, dass er zu keinem Zeitpunkt Prokurist, Geschäftsführer oder Angestellter der A gewesen sei, dass er weder jemals eine Handlungsvollmacht für diese noch eine Zeichnungsberechtigung auf einem ihrer Konten gehabt habe. Die NFGmbH habe von ihm eine Maschine gekauft. Der Geschäftsfall sei 2002 ordnungsgemäß verbucht worden (Aktivierung im Anlagevermögen, Abschreibung auf zwei Jahre). Der Kaufpreis habe 31.400 € zuzüglich Umsatzsteuer betragen. Eine Kopie der Rechnung und die Anlagekonten, aus denen die Aktivierung ersichtlich war, wurden beigelegt. Zu dem Umstand, dass der Bw. bei der GKK sozialversichert war, wurde von der steuerlichen Vertretung mit E-Mail vom 30. November 2005 bekannt gegeben, dass vor 1998 für selbständige Werkvertragsnehmer keine Sozialversicherungspflicht bestanden habe. Über Vorhalt, dass damit noch nicht bekannt sei, warum der Bw. bei der GKK versichert war, weil Versicherungen bei dieser Krankenkasse üblicherweise für unselbständige Dienstnehmer bestehen und dass der Schritt in die Selbständigkeit daher nicht nachvollzogen werden könne, wurde

erklärt, die Versicherungspflicht des Bw. bei der GKK sei durch eine nichtselbständige Tätigkeit für die fDG, 1110 Wien, begründet worden und habe mit der selbständigen Erwerbstätigkeit nichts zu tun. Der Schritt in die Selbständigkeit sei zweifellos erfolgt. Der Bw. habe selbständige Einkünfte erklärt, hievon ein nicht unerheblicher Teil aus Tätigkeiten für die A. Die Einkommensteuererklärung 1981 sei vorgelegt worden, andere Erklärungen seien nicht mehr vorhanden. Es seien jedoch über Jahre Einkünfte aus Tätigkeiten für die A erzielt und erklärt worden. Dem Bw. wurde weiters vorgehalten, dass die A, an welcher der Bw. zu 25 % beteiligt war, über ein Stammkapital von 100.000,00 ATS verfügt habe und offenbar unterkapitalisiert gewesen sei, weshalb ein Kontokorrentkredit auf 1.000.000,00 ATS aufgestockt werden habe müssen. Für diesen Kredit habe der Bw. die Bürgschaft übernommen. Wie dem Schreiben der Bank entnommen werden könne, wurde 1985 ein Versäumungsurteil über einen Betrag von rund 900.000,00 ATS erwirkt. Die einzigen nachweislich vom Bw. erzielten, in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1981 erklärten, auf die A entfallenden Einkünfte in Höhe von 46.296,30 ATS machten nur einen geringen Teil dieses Betrages aus. Ein Anlageverzeichnis sei den für 1981 vorgelegten Unterlagen nicht beigelegt, die einzigen verbuchten Aufwendungen, die auf ein allenfalls vorhandenes Anlagevermögen schließen ließen, seien die für ein Kfz ausgewiesenen Kosten. Der Betrieb des Bw. sei daher im Wesentlichen auf seine eigene Tätigkeit beschränkt gewesen, wobei er gleichzeitig auch für andere Unternehmen tätig geworden sei. Insbesondere sei für die NFGmbH eine Maschine entwickelt worden, die wesentlich erfolgreicher vermarktet habe werden können als die Produkte, die über die A produziert und vertrieben werden hätten sollen und für die nicht einmal ein Patentschutz beantragt worden sei. Diese Produkte hätten vom Bw. weiter betreut werden sollen. Dazu führte der Bw. aus, es seien selbständige Einkünfte erzielt und eine laufende Tätigkeit für die A ausgeübt worden. Es könne nicht Kriterium der Zurechnung einer Beteiligung zum Betriebsvermögen sein, ob der Unternehmer möglicherweise aus einem anderen Geschäft einen höheren Erfolg gehabt habe und "ob ein Versäumungsurteil den Leistungsumsatz eines Jahres (die übrigen Jahre liegen nicht vor) überstiegen" habe, zumal der Bw. nicht den gesamten Betrag habe bezahlen müssen.

In der am 3. April 2006 fortgesetzten Berufungsverhandlung erklärte der Bw. auf die Frage, wie lange er bei der "fDG" beschäftigt gewesen sei und ab welchem Zeitpunkt er bei der NFGmbH selbständig bzw. unselbständig als Geschäftsführer beschäftigt gewesen sei, er sei für die NFGmbH seit Gründung, d.h. seit 1980 als Geschäftsführer tätig. (*Zunächst offenbar*) Einige Jahre (*selbständig*) und in der Folge dann als Angestellter. Wie lange er für die fDG beschäftigt gewesen sei, wisse er nicht. er sei niemals selbst versichert gewesen, d.h. die Versicherung bei der WGKK müsse für die fDG erfolgt sein. Die Miete für das Geschäftslokal in

dem er selbständig erwerbstätig gewesen sei, habe er am Anfang, er wisse nicht mehr genau wie lange, aus seinen unselbständigen Erwerbseinkünften finanziert. Die Produkte, die über die A produziert und vertrieben werden hätten sollen, sind laut Bw. ab August 1975 entwickelt worden und habe die A 1979 zur kommerziellen Nutzung dieser Produkte einen Kredit aufnehmen müssen. Die Tätigkeit des Bw. für die A sei spätestens 1981 beendet worden. Über Vorhalt erklärte der Bw. weiters, der zeitliche Einsatz für die von ihm entwickelten Produkte, die von der A produziert und vertrieben werden sollten, sei erheblich gewesen, vielleicht 20 Stunden pro Woche. Er habe gleichzeitig 40 Stunden für die fDG gearbeitet und 20 Stunden für die A, weil auch nach Entwicklung der Produkte für die Entwicklung bis zur Marktreife noch ein entsprechender zeitlicher Einsatz erforderlich gewesen sei. Er habe nur über Herrn Mag. Z als Beruf eine Chance gesehen, das Produkt zu verkaufen und deshalb die Geschäftsbeziehung zu ihm aufgenommen. Für sein Engagement habe er etwa S 200.000,00 bekommen, genau könne er das nicht mehr sagen. Sein Bruder habe damals studiert und sei froh gewesen, bei diesem Projekt mitarbeiten zu dürfen. Er habe aus diesem Engagement keinerlei Einkünfte erzielt. Sein Bruder habe etwa 10 oder 15 Stunden mitgearbeitet. Da sein Vater gestorben sei, habe der Bw. bereits arbeiten gehen müssen als er 15 Jahre alt gewesen sei und hätten seine drei Brüder von Zuwendungen von seiner Mutter und von ihm gelebt und hätten daher ihre Hochschulabschlüsse machen können. Zu seiner sonstigen Tätigkeit im Verhältnis zur Tätigkeit für die A führte der Bw. aus, von der X1 GmbH nunmehr NFGmbH, habe er, wie der Einkommensteuererklärung 1991 (gemeint offenbar 1981) zu entnehmen sei, ungefähr S 10.000,00 erhalten. Sein Engagement für die zwei Firmen A und NFGmbH sei so zu sehen, dass die NFGmbH als Ablöse für die A gedacht gewesen sei. Die NFGmbH sei Ende 1980 gegründet worden und 1981 das erste Jahr wirtschaftlich tätig gewesen, während das Engagement für die A ausgelaufen sei. Über Frage der Referentin was die A in der Folge wirklich gemacht habe, erklärte der Bw., die A habe die Entwicklung, das Prod1kurz, an die Abnehmer vermarktet, weil Platin für Temperaturmesszwecke verwendet werde. Die Abnehmer habe S 1.000.000,00 an die A bezahlt und ein Beteiligungsmodell entwickelt. Das Produkt hätte in Lizenz produziert werden sollen, wozu es aber in der Folge nicht gekommen sei, weil die Abnehmer ihr eigenes, schlechteres Produkt weiter vermarktet habe. Die A habe insgesamt nur einige wenige Prod1kurz hergestellt, die als Muster verwendet worden seien. Im Nachhinein betrachtet, habe es sich bei der Million um eine Art Stillhalteprämie gehandelt, damit kein Konkurrenzprodukt für das Produkt der Abnehmer auf den Markt komme. Von den Produkt2kurz seien 100 bis 200 Geräte verkauft worden um den Preis von ca. S 40.000,00 pro Stück. Sie hätten das erste Gerät mit einer Funktion auf den Markt gebracht, das eine elektronische Auswertung hatte, deshalb seien die Geräte damals so teuer gewesen. Die A sei nur deshalb in Konkurs gegangen, weil sein Mitgesellschafter zuviel Geld aus der Firma

herausgenommen habe für private Zwecke. Er sei daher zu einer bedingten Gefängnisstrafe von sechs Monaten verurteilt worden. Er persönlich schiebe die Schuld dem Bw. in die Schuhe. Die A habe es schon vor seinem Einstieg in diese Gesellschaft gegeben und habe diese einen Handel mit medizinischem Bedarf aller Art betrieben. Um welche Beträge es dabei gegangen sei, entziehe sich seiner Kenntnis, weil er damit nicht befasst gewesen sei. Die von ihm entwickelte, an die NFGmbH verkauft Maschine sei ursprünglich "im Zeitrahmen der A" entwickelt worden. Es sei eigentlich eine Verwertung durch die A geplant gewesen, obwohl es sich nicht um ein medizinisches Gerät gehandelt habe. Herr Mag. Z sei von dieser Sache informiert und einverstanden gewesen.

Die steuerliche Vertreterin führte aus, dass es nur durch die Beteiligung der A möglich gewesen sei, die vom Bw. entwickelten Produkte zu vertreiben, weil der Geschäftspartner die notwendigen Verbindungen gehabt habe.

Der Bw. führte weiters aus, die von ihm entwickelten Produkte hätten sich in der Konkursmasse der A befunden und seien in der Folge verschleudert worden. Bezuglich der Rechte an den Produkten seien keine ausdrücklichen Vereinbarungen getroffen worden, es habe sich um geistiges Eigentum gehandelt, das der A stillschweigend überlassen worden sei. Mittlerweile habe der Bw. aus diesen Erfahrungen gelernt und verfüge die NFGmbH mittlerweile über acht Patente. Er persönlich sei nur der Erfinder, die NFGmbH der Inhaber. Von ihm aus gesehen sei die NFGmbH die neue Vermarktungsschiene, diese sei an die Stelle der Beteiligung an der A getreten. An der NFGmbH sei er nicht beteiligt, diese gehöre seiner Familie und stelle daher für ihn auch kein notwendiges Betriebsvermögen dar.

Nach Abschluss des Beweisverfahrens gab die Referentin bekannt, dass die Berufungentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe.

Aus den Akten des Finanzamtes wird weiters Folgendes festgestellt:

Am 9. Dezember 1980 wurde die AX1 Gesellschaft m.b.H. von AX1, geb. am 31. März 1960, Kaufmann und von Herrn GH, Angestellter, gegründet. In der außerordentlichen Generalversammlung vom 24. August 1981 änderten die Gesellschafter AX1 und BX1 den Firmenwortlaut in "Firma.". Als Gegenstand des Unternehmens wurde angeführt: Gegenstand, Handel mit Waren aller Art, Handelsagentur, die Beteiligung an Unternehmen aller Art, sowie die Übernahme deren Geschäftsführung, jedoch unter Ausschluss von Bankgeschäften. Zum Geschäftsführer mit Einzelvertretungsbefugnis wurde XY (nunmehr X) bestellt. Mit Bescheid vom 18. Juni 1982 wurde erklärt, die Firma . sei zur Ausübung des Gewerbes "Gewerbe (§ 103 Abs. 1 lit. b Z. 8 GewO 1973)" berechtigt. Die am 2. Dezember 1981 erstattete Anzeige betreffend Ausübung des Gewerbes durch den Geschäftsführer XY wurde zur Kenntnis genommen. Mit Beschluss der Generalversammlung vom 11. Jänner 1984 wurde die Firma der

Gesellschaft geändert in NFGesmbH.. Mit Bescheid vom 25. Mai 1987 stellte das Magistrat der Stadt Wien fest, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Ausübung des am 7. Februar 1986 angemeldeten Handwerkes "GewerbeNeu" der NFGmbH vorlagen.

Wie den Gewinn- und Verlustrechnungen der NFGmbH zu entnehmen ist, leistete diese in den Jahren ab 1998 folgende Lizenzzahlungen:

1998	152.713,00	ATS	
1999	1.000,00	ATS	
2000	200.000,00	ATS	
2001	150.000,00	ATS	
2001	56.284,24	ATS	"Lizenzkosten"
2002	10.901,00	EUR	

Im selben Zeitraum erklärte der Bw. folgende Einnahmen aus Lizenzzahlungen:

1998	152.713,00	ATS
2000	200.000,00	ATS
2001	218.582,37	ATS
2002	10.901,00	EUR

In der Eingabe des Bw. vom 14. Oktober 2003 (Berufung betreffend Abgaben des Jahres 2001) führte der Bw. hinsichtlich der Anwendung des Hälftesteuersatzes für die Position Lizenzen aus, dass dieser Position eine Reihe erteilter österreichischer Patente zugrunde liegt. Die Anwendung des Hälftesteuersatzes sei bei der letzten Betriebsprüfung ausführlich diskutiert und zuerkannt worden. Der Bw. legte Kopien von Patenturkunden vor. Die Patente wurden beginnend mit dem Jahr 1998 erteilt.

Die erzielten Lizenzentnahmen wurden vom Finanzamt gemäß § 28 Abs. 1 Z 3 EStG als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beurteilt.

Spätestens seit 1994 ist CX1, die Gattin des Bw., Alleingesellschafterin der NFGmbH .

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob es sich bei der vom Bw. im Jahr 2002 geleisteten Zahlung für eine im Jahr 1979 aufgrund einer Kreditvergabe an die A , an welcher der Bw. beteiligt war, übernommene Bürgschaft um eine abzugsfähige Betriebsausgabe handelt. Das Finanzamt erklärte dazu, nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung stellen derartige Zahlungen keine Betriebsausgabe dar. Die Übernahme von Verpflichtungen einer GmbH durch einen Gesellschafter sei als Gesellschaftereinlage anzusehen, weil sie durch das Gesellschafterverhältnis veranlasst sei. Der Bw. erklärte hingegen, die Beteiligung an der Gesellschaft habe aufgrund der engen wirtschaftlichen Verflechtung und der Förderung der Unternehmenstätigkeit des Einzelunternehmens notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens dargestellt.

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 idG unterliegen der Einkommensteuer nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Gemäß § 2 Abs. 4 leg. cit. sind Einkünfte im Sinne des Abs. 3:

1. Der Gewinn (§§ 4 bis 14) bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb.
2. Der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) bei den anderen Einkunftsarten.

Gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. darf der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt. Hinsichtlich des Grund und Bodens gilt Abs. 1 letzter Satz.

Gemäß § 4 Abs. 4 leg. cit. sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

Gemäß § 16. Abs. 1 leg. cit sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

...

8. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). ...

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen wird der Begriff der Werbungskosten am engsten gefasst. Darunter fallen ausschließlich die mit der Erzielung der Erträge zusammenhängenden Aufwendungen, nicht aber die den Vermögensstamm betreffenden Ausgaben. Verluste am

---

Stammvermögen sind nicht abzugsfähig, ebensowenig Aufwendungen zur Vermeidung von Kapitalverlusten. Auch Verluste aus Bürgschaften, die von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft übernommen wurden, sind keine Werbungskosten (siehe VwGH vom 20.6.1990, 90/13/0064).

Bei den betrieblichen Einkunftsarten wird der Gewinn gemäß §§ 4 und 5 EStG ermittelt. Dieser umfasst auch die im Rahmen des Betriebes erzielten Kapitaleinkünfte.

Zahlungen in Erfüllung einer betrieblich übernommenen Bürgschaft sind, wenn sie nach Ablauf des Jahres geleistet werden, in dem die Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe erfolgt, für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet wurden (VwGH vom 14.3.1978, 2792/77).

Dasselbe muss für den Fall gelten, dass ein im Betriebsvermögen gehaltener Anteil an einer Gesellschaft m.b.H. aufgrund einer Insolvenz aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, wenn nachträglich Zahlungen aufgrund einer für die Gesellschaft übernommenen Bürgschaft anfallen.

Entscheidend für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der gegenständlichen Zahlung ist daher, ob es sich bei der vom Bw. gehaltenen Beteiligung um notwendiges Betriebsvermögen gehandelt hat.

Was als Betriebsvermögen anzusehen ist bzw. nach welchen Grundsätzen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend. Kommt neben betrieblicher auch eine private Nutzung in Betracht, zählt das Wirtschaftsgut bei tatsächlicher überwiegender betrieblicher Verwendung zum Betriebsvermögen. Stammanteile an einer Gesellschaft m.b.H. weisen ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich. Eine Beteiligung gehört jedoch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert, oder wenn zwischen diesem und demjenigen, an dem die Beteiligung besteht, enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen. In der Literatur werden Beteiligungen an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft, an einer Kapitalgesellschaft, die die Produkte des Erzeugerunternehmens vertreibt, sowie die Beteiligung an einer Einkaufsgenossenschaft, die ihren Mitgliedern günstige Einkaufsmöglichkeiten bietet, als typische Beispiele für notwendiges Betriebsvermögen angesehen (siehe VwGH vom 18.9.2003, 2001/15/0008).

---

Im gegenständlichen Fall liegt eine Beteiligung von 25 % an einer Gesellschaft vor, welche die vom Bw. entwickelten, wenn auch nicht patentierten Erfindungen zur Marktreife bringen, produzieren und diese vertreiben sollte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Falle einer Personengesellschaft, deren Gesellschafter ein technisches Büro betrieben hat, erklärt, es bestehe zwischen den vom technischen Büro erbrachten Leistungen und der von der Mitunternehmerschaft entfalteten Tätigkeit ein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang, wenn die Personengesellschaft gegründet wurde, um die Produktion der im technischen Büro entworfenen und geplanten Sondermaschinen nicht Dritten überlassen zu müssen. Ein Erfinder, der seine Erfindung im eigenen Gewerbebetrieb auswerte, habe die damit zusammenhängenden Einnahmen den gewerbllichen Einkünften zuzurechnen (VwGH vom 4.7.1995, 91/14/0199). Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters im Falle von Bürgschaftsübernahmen durch Freiberufler ausgesprochen, dass diese dann als betrieblich veranlasst gelten, wenn eine Abhängigkeit der Aufträge des Klienten von der Übernahme der Bürgschaft durch den Steuerberater oder Rechtsanwalt vorlag, d.h., wenn der Steuerberater oder Rechtsanwalt den Klienten nur durch die Bürgschaftsübernahme gewinnen oder halten konnte. Bei Verträgen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern ist ein Fremdvergleich anzustellen. Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, die Frage in ihre Ermittlungen und Beurteilung einzubeziehen, ob die Verknüpfung von Bürgschaftsübernahmen durch Rechtsanwälte mit der Erlangung von Syndikuspositionen auch dann der allgemein zwischen Klienten und Anwälten geübten Praxis entspricht, wenn man von einer gesellschaftlichen Beteiligung des Rechtsanwaltes an der Kapitalgesellschaft absieht (VwGH vom 21.3.1996, 95/15/0092).

Eine genaue Analyse der tatsächlichen Beziehungen zwischen dem Bw. und der Gesellschaft sowie der vom Bw. erzielten Erträge aufgrund dieser Beziehungen ist insofern nicht möglich, als aufgrund des langen, seit dem Konkurs der Gesellschaft verstrichenen Zeitraumes kaum Unterlagen vorgelegt werden konnten und deren Gesellschafter-Geschäftsführer nicht befragt werden konnte. Auch der Bw. hat im Zuge des Berufungsverfahrens zT widersprüchliche Angaben gemacht. So erklärte er zB in der Berufung, in den Jahren ab 1979 hätten mehr als 50 % des Umsatzes des Einzelunternehmens aus Leistungen an die A resultiert. Der dadurch im Einzelunternehmen erzielte Gewinn habe ein Mehrfaches der Bürgschaftssumme erreicht. In der Berufungsverhandlung vom 3. April 2006 erklärte er hingegen, er habe für sein Engagement etwa 200.000,00 ATS bekommen, was ungefähr der Hälfte der tatsächlich bezahlten Summe entspricht. Gleichzeitig erklärte der Bw. jedoch, er könne das nicht mehr genau sagen. In der am 18. August 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erklärte der Bw., seiner Erinnerung nach sei er bis etwa 1980 für die A tätig gewesen. Die für das Jahr 1981 in der Steuererklärung erklärten Honorareinnahmen von der A seien entweder

ein Aktonto gewesen, oder habe die Tätigkeit eben doch so lange gedauert. Diesen Äußerungen ist zu entnehmen, dass selbst das Erinnerungsvermögen des Bw. nicht mehr ausreichend ist, um die damaligen Verhältnisse und Umstände genau wiederzugeben.

Die laut Bw. im fraglichen Zeitraum entfaltete erfinderische Tätigkeit und deren Verwertung zeugen von mangelnder Professionalität. So ist einer im Internet veröffentlichten Information des Patentamtes zu entnehmen (was vom Bw. durch seine Aussage in der Verhandlung vom 18. August 2005 bestätigt wurde), dass zum Stand der Technik gehört, was vor dem Anmeldeatum der Öffentlichkeit auf welche Weise auch immer zugänglich gemacht worden ist. Laut Bw. haben sich außerdem die von ihm entwickelten Produkte in der Konkursmasse der A befunden und seien in der Folge verschleudert worden. Bezuglich der Rechte an den Produkten seien keine ausdrücklichen Vereinbarungen getroffen worden, es habe sich um geistiges Eigentum gehandelt, das der A stillschweigend überlassen worden sei. Es ist jedoch anzunehmen, dass derartige Fehler am Anfang einer erfinderischen Tätigkeit häufig vorkommen werden.

Bei den vom Bw. und seinem Bruder entwickelten Produkten handelte es sich nach Angaben des Bw. um Produkte, die verwertbar waren, zumal von den Produkt2kurz eine Anzahl verkauft werden konnte und es auch einen Interessenten für eine Zusammenarbeit betreffend das Prod1kurz gab. Der Bw. war jedoch offenbar aufgrund mangelnder kaufmännischer Erfahrung sowie in Ermangelung ausreichender finanzieller Mittel und Kontakte nicht in der Lage, diese Produkte selbst herzustellen und zu verwerten. Es bestand außerdem ein gewisser Zugzwang, weil durch die Vorstellung der Produkte ein Patent auf diese nicht mehr erlangt werden konnte. So sah der Bw. nach seinen Aussagen in der Berufungsverhandlung vom 3. April 2006 nur über Herrn Mag. Z als Beruf eine Chance, das Produkt zu verkaufen und habe deshalb die Geschäftsbeziehung zu ihm aufgenommen. Aus Sicht des Bw. diente das Eingehen der Beteiligung daher der Verwertung der von ihm bereits teilweise entwickelten Produkte. Der zu erzielende Gewinn aus der Verwertung wäre aufgrund der Beteiligung zwischen ihm und Mag. Z geteilt worden, doch wurden spätere – aufgrund der noch nicht erreichten Marktreife der Produkte – erbrachte Leistungen des Bw. aufgrund seiner Angaben von der A in Form von Honoraren gesondert vergütet. Der Kredit der A wurde laut Bw. 1979 zur kommerziellen Nutzung dieser Produkte aufgenommen. In der Folge wurde der Kredit am 12. August 1980 aufgestockt. Zwischen diesem Zeitpunkt und der Aufnahme der Geschäftstätigkeit durch die AX1 Ges.m.b.H., nunmehr NFGmbH, für welche der Bw. in der Folge Leistungen erbrachte, im Juli 1981 (laut Schreiben von XY vom 1. September 1981 an das Finanzamt) muss es zu größeren wirtschaftlichen Problemen der A bzw. zu Differenzen mit Mag. Z gekommen sein, sodass der Bw. seine Erfindertätigkeit in der Folge im Rahmen einer anderen Gesellschaft fortführte.

Die Beteiligung an der A diente daher in erster Linie betrieblichen Interessen, weil der Bw. die im Rahmen seines Unternehmens entwickelten Produkte ohne Entgelt der A zur Verwertung überlassen hat. Die von ihm allenfalls zu erzielenden Kapitalerträge wären daher anstelle einer sonstigen Abgeltung der erbrachten Vorleistungen des Einzelunternehmens getreten. Daneben hat der Bw. noch ein Entgelt in Form von Honoraren für seine zusätzlich erbrachten Leistungen erhalten.

Aus den angeführten Umständen wird daher der Schluss gezogen, dass es sich bei der Beteiligung an der A aufgrund des engen wirtschaftlichen Zusammenhangs und der vom Bw. bezeichneten Förderung des Einzelunternehmens um notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens gehandelt hat. Die Bürgschaftszahlungen sind daher als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Juli 2006