

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, Anschr., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 02. November 2011, St.Nr., betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 und Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 und 2009, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 05. Dezember 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer erklärte in den Streitjahren Einkünfte als Vermögensberater, wobei er diese den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuordnete. Darüber hinaus wies er in den Steuererklärungen auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus.

Anlässlich einer im Jahre 2011 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2007 bis 2009, stellte der Prüfer u.a. Folgendes fest (vgl. Betriebsprüfungsbericht vom 31.10.2011):

### **“Tz. 2 Bürgschaft Y**

#### *Sachverhalt lt. Aktenlage*

*Y hatte in O ein Wohnobjekt saniert und in ein Ärztezentrum umgebaut. Die Finanzierung wurde über die Hypo Salzburg abgewickelt. Der Rahmenkredit belief sich auf etwa 870.000,- Euro.*

*Im Zuge seiner beruflichen Tätigkeit als Vermögensberater kam Hr. X in Kontakt mit Y. Im Jahr 2007 kam es zu Finanzierungsschwierigkeiten und Hr. X ging eine Bürgschaftsverpflichtung in Höhe von 200.000,- Euro ein. Das Gebäude war beinahe fertig. Die bisherigen Baukosten betrugen bisher etwa 870.000,- Euro. Ein Verkaufspreis von etwa 1,2 Mio. war zu erwarten. Das Risiko betreffend der Bürgschaftsverpflichtung für Herrn X erschien daher gering.*

*Als Gegenleistung für die Findung eines Käufers für das MVZ B-Center in O wurde Herrn X eine Provision in Höhe von 10% der Verkaufssumme plus 3% Vermittlungsprovision in Aussicht gestellt. Nach einer bankinternen Herabstufung im Jahr 2008 wurden von der Hypobank weitere Sicherheiten gefordert. Hr. X übernahm im November 2008 eine zusätzliche Bankgarantie in Höhe von 100.000,- Euro, welche durch eine Kreditaufnahme bei der Volksbank Salzburg finanziert wurde. Da zu diesem Zeitpunkt Kaufinteressenten bzw. Mieter des Objekts vorhanden waren, stellte die Haftungsübernahme für den Abgabepflichtigen noch keine Gefährdung dar. Trotz Bürgschaftszahlungen in Höhe von 100.000,00 Euro wurde an dem Verkaufsprojekt festgehalten.*

*Im Jahr 2009 verschlechterte sich die Vermarktung des Objektes von Monat zu Monat. Mit der Versteigerung im Jahr 2010 wurde das Projekt beendet. Der gesamte Haftungsbetrag wird vom Pflichtigen auf etwa 380.000,- Euro geschätzt. Ein Einspruch gegen die Haftungsübernahme wurde durch ein Gerichtsurteil abgewiesen.*

*In der Jahreserklärung für 2008 wurde ein Betrag von 122.241,53 Euro und in der Erklärung 2009 ein weiterer Betrag von 7.000,- Euro als Betriebsausgaben ausgewiesen.*

#### *Rechtliche Würdigung*

*Gem. § 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben "Aufwendungen oder Ausgaben die durch den Betrieb veranlasst sind."*

*Im gegenständlichen Fall war zu überprüfen, ob das Eingehen einer Bürgschaft zu den Pflichten eines Vermögensberaters gehört.*

*Herr X ist in Adresse als Vermögensberater und als Vermittler von Krediten tätig. Die Einnahmen aus dieser Tätigkeit stellen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Aus dieser Tätigkeit heraus wurden Honorare an Beratungsfirmen und Banken gestellt.*

*Das Eingehen einer Bürgschaftsverpflichtung kann nur dann als betrieblich eingestuft werden, wenn eine Abhängigkeit der Aufträge von der Übernahme der Bürgschaft vorliegt.*

*Im gegenständlichen Fall konnte kein zusätzlicher Auftrag gewonnen werden, noch konnten nachhaltig Einkünfte erschlossen werden. Nach ständiger Rechtsprechung kommt es darauf an, ob die Übernahme der Bürgschaft in Ausübung des Berufes eines Vermögensberaters erfolgt. Es ist nicht Aufgabe eines Vermögensberaters, notleidende Kunden finanziell zu unterstützen. Das Eingehen einer Bürgschaft erfolgt stets freiwillig. Ein kausaler Zusammenhang zwischen der Tätigkeit in Österreich als Vermögensberater und der Bürgschaft für Ys. Schulden aus der Sanierung B-Center O kann nicht gesehen werden. Die Übernahme einer Bürgschaft gehört nicht zu den beruflichen Verpflichtungen eines Vermögensberaters bzw. Vermittlers von Krediten. Ein Abzug von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bürgschaft ist daher zu verwehren.*

### *Zusammenstellung der Zurechnung*

<i>Aufwand (in €)</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>
<i>Schaden / Haftung Hypobank</i>	<i>100.000,00</i>	<i>7.000,00</i>
<i>Bankgarantie Hypo</i>	<i>5.033,83</i>	
<i>Kontorahmen Überschreitung Hypo</i>	<i>9.307,70</i>	
	<i>7.900,00</i>	
<i>Konto Fremdleistung 4.12</i>	<i>360,00</i>	
<i>Volksbank Umschuldung Zinsen</i>		<i>3.207,70</i>
<b><i>Summe Zurechnung</i></b>	<b><i>122.601,53</i></b>	<b><i>10.207,70</i></b>

Das Finanzamt folgte dieser Prüfungsfeststellung und erkannte bei der Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 (vgl. Steuerbescheide jeweils vom 02.11.2011) die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Übernahme der Haftung (2008: € 122.601,53 und 2009: 10.207,70) nicht als Betriebsausgaben an. Weiters stufte das Finanzamt bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 – darauf sei der Vollständigkeit halber hingewiesen - die Einkünfte als Vermögensberater entsprechend der Prüfungsfeststellung in Tz. 4 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein. Mit gleichem Datum fertigte die Behörde auch Bescheide aus, mittels der sie Anspruchszinsen für die Jahre 2008 und 2009 festsetzte.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 und Anspruchszinsenbescheide 2008 und 2009 brachte der Beschwerdeführer im Wege seines rechtsfreundlichen Vertreters mit Schreiben vom 05.12.2011 Berufung ein.

In der Rechtsmittelschrift wird Folgendes vorgebracht:

*“Y hatte in O (D) ein älteres Gewerbeobjekt von Grund auf saniert und in ein Ärztezentrum umgebaut (B-Center).*

*Die Finanzierung wurde von der Hypo Salzburg gewährleistet.*

*Das Gesamtbligo bei der Hypo Salzburg des Y belief sich auf rd. EUR 870.000,00. Geplant war, die Immobilie nach dem Bezug durch die Fachärzte zu veräußern.*

*Im Zuge seiner beruflichen Tätigkeit kam Herr X in Kontakt mit Y und war für diesen insofern tätig, als er laufend Kaufinteressenten namhaft machte und an Y weiterleitete.*

*Gemäß Bescheid vom Landratsamt A ist Herr X berechtigt, unter anderem die „Vermittlung des Abschlusses und Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss von Verträgen über Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte, Wohnräume, gewerbliche Räume ... “ durchzuführen.*

*Der erwartete Kaufpreis sollte zwischen 1,2 und 1,7 Mio EUR liegen.*

*Alleine die uns vorliegende bankinterne Bewertung des Gebäudes seitens der Hypo Real Salzburg lag bei EUR 1.031.000,00.*

*Nach einer bankinternen Herabstufung der Bewertung wurde der Eigentümer unter Druck gesetzt und wurde die Finanzierung nur unter der Voraussetzung verlängert, dass zusätzliche Sicherheiten beigebracht werden.*

*Das war der Zeitpunkt als Herr X eine Haftung als Bürge und Zahler gegenüber der Hypo Salzburg in Höhe von EUR 200.000,00 übernahm.*

*Die Haftungsübernahme war in diesem Zeitpunkt für Herrn X aus mehreren Gründen nicht nur ratsam; sie stellte sich in diesem Zeitpunkt als Win-Win Situation dar:*

- Herr Y gewährte ihm dafür zusätzliche Provisionen beim Verkauf und 10% Provision von der Haftungssumme.*
- Das Schlagendwerden der Haftung war kein Problem, da der Verkehrswert der Liegenschaft jedenfalls deutlich über dem Gesamtobligo des Y lag.*
- Fachärzte hatten bereits mit unterfertigten Mietverträgen das Objekt bezogen und hätte sich ein Nettomiettertrag von jährlich rd. EUR 115.000,00 ergeben, womit die Finanzierung jedenfalls zu bewältigen gewesen wäre.*
- Sollte tatsächlich kein Käufer gefunden werden, hätte Hr. X selbst das Objekt erworben und über die Mieteinnahmen finanziert.*

*Im Februar 2008 verlängerte Herr X seine Haftungserklärung bis zum 31. Jänner 2009.*

*Durch die nunmehr eingetretene Finanz- und vor allem Bankenkrise wurde eine Finanzierung immer schwieriger.*

*Aus diversem vorliegenden Schriftverkehr kann die Kaufabsicht diverser Interessenten zu einem Kaufpreis von allesamt jenseits der EUR Millionengrenze dokumentiert werden.*

*Die Liste liegt vor, die Namen können erst nach Freigabe durch Herrn X bekanntgegeben werden.*

*Zum Zeitpunkt intensiver Verkaufsverhandlungen im Herbst 2008 stellte die Hypo Salzburg das Darlehen Y fällig (innerhalb der vereinbarten Laufzeit!) und griff gleichzeitig nach der im Zuge der Haftungsübernahme abgegebenen Bankgarantie in Höhe von EUR 100.000,00 des Herrn X.*

*Noch in 2008 mußte Herr X diese Summe bei einer Drittbank finanzieren.*

*Trotz weit gediehener Verkaufsverhandlungen wurden sogar Großinvestoren, wie einer deutschlandweit aufgestellten Klinikgruppe die Kreditlinien derart eingeschränkt, dass eine Finanzierung nicht mehr zustande kam.*

*Durch die Ungewissheit über die Zukunft des Objektes zogen sich die Fachärzte vorläufig wieder aus dem Objekt zurück mit der Zusage, dass bei Klärung der Eigentümersituation das Ärztezentrum wieder bezogen würde.*

*Im Jahr 2010 setzte die Hypo Salzburg kurzfristig einen Versteigerungstermin an. Trotz Interesse des Herrn X wurde ihm nunmehr am Höhepunkt der Finanz-Bankenkrise die Finanzierungszusage verweigert.*

*Das Objekt wurde schließlich von einem uns unbekannten Käufer um EUR 570.000,00 ersteigert.*

*Die Hypo Salzburg stieg dabei offensichtlich ohne Verlust aus, da ihr in einem zwischenzeitig mit Herrn X geführten Verfahren nicht nur eine Haftung des Herrn X in Höhe von EUR 200.000,00 sondern zusätzlich EUR 100.000,00, somit eine Gesamthaftung in Höhe von EUR 300.000,00 durch Gerichtsurteil bestätigt wurde.*

*Das Projekt B-Center O war für Herrn X in der Zeit ab 2007 wesentliche Grundlage seiner beruflichen Tätigkeit und sollte in der Zeit der Bankenkrise samt rückläufigen Finanzierungszusagen und damit Provisionen für Herrn X die Grundlage für seinen weiteren beruflichen Erfolg darstellen.*

*Dieses Projekt war jedoch seitens des Y nur unter der Voraussetzung der genannten Haftungsübernahme möglich.*

*Dass diese Haftungsübernahme nicht zu 100% aus beruflichen Überlegungen, ja sogar aus beruflichen Notwendigkeiten getätigt sein sollte, kann nicht nachvollzogen werden.*

*Es wird deshalb die erklärungsgleiche Anerkennung der schlagend gewordenen Aufwendungen ab 2008 beantragt.“*

Mit Schreiben vom 10.05.2016 teilte das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer mit, dass eine Einsichtnahme in das Gewerberegister ergeben hat, dass er seit 15.01.2005 über die Gewerbeberechtigung der gewerblichen Vermögensberatung gemäß § 94 Z 75 GewO 1994 verfügte und legte dar, welche Agenden zum Aufgabenbereich eines gewerblichen Vermögensberaters gehören. Das BFG wies daraufhin, dass dieser Aufgabenbereich nicht die Übernahme der Haftung für Kreditmittel, die einem Klienten gewährt werden, umfasst, nahm in weiterer Folge auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betr. Übernahme von Bürgschaften Bezug und räumte dem Beschwerdeführer die Möglichkeit ein, eine Stellungnahme abzugeben.

Diesbezüglich ersuchte der Beschwerdeführer mehrfach um Fristerstreckung.

In der mündlichen Verhandlung am 04.04.2017 wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass er im Streitzeitraum nicht nur über die Gewerbeberechtigung eines Vermögensberaters, sondern auch über jene eines "Unternehmensberaters einschließlich der Unternehmensorganisatoren gemäß § 94 Z 74 GewO 1994" sowie der "Vermittlung von Werkverträgen zwischen Unternehmensberatern, Vermögensberatern, Bausparkassen, Banken, Versicherungen, deren Kunden und Auftraggebern" verfügte. Er brachte vor, es liege ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Bürgschaftsübernahme und der betrieblichen Veranlassung der in Rede stehenden Aufwendungen vor. Diesen sehe er darin, dass es bei Verkauf des Projektes für ihn finanzielle Vorteile gegeben hätte, nämlich Erhalt einer Haftungsprovision von 10 % und

jeweils 3 % Verkaufsprovision (von Käufer und Verkäufer) zuzüglich eines 15 % igen ideellen Geschäftsanteiles an der Z-GmbH. Er habe bereits potente Kaufinteressenten zur Hand gehabt.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **1) Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009:**

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

Im vorliegenden Fall herrscht Streit darüber, ob die vom Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Übernahme einer Haftung (Haftung als Bürge und Zahler, Haftung im Wege einer Bankgarantie) geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgabe abzugsfähig sind.

Zunächst ist festzuhalten, dass die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Berechtigung in Deutschland Immobiliengeschäfte abzuwickeln, nicht dem Beschwerdeführer, sondern der K-GmbH, Adresse 1, erteilt wurde (vgl. Bescheid des Landratsamtes A vom 26.06.2001). Bei der GmbH und dem Beschwerdeführer handelt es sich um verschiedene Rechtspersonen. Der Beschwerdeführer begehrt die Anerkennung der in Rede stehenden Aufwendungen im Rahmen seines Einzelunternehmens als Vermögensberater. Abgesehen davon – darauf sei nur der Vollständigkeit halber hingewiesen – gilt die vom VwGH entwickelte Rechtsprechung betr. die Übernahme von Bürgschaften auch für Immobilienmakler.

Mit der Frage, ob Aufwendungen eines Steuerpflichtigen, die diesem aus einer für einen Klienten übernommenen Bürgschaft erwachsen, als betrieblich veranlasst anzusehen sind, hat sich der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur bereits mehrfach am Beispiel eines Steuerberaters bzw. Rechtsanwaltes befasset. Die vom Höchstgericht diesbezüglich vertretene Rechtsansicht ist in gleicher Weise auch auf Vermögensberater anwendbar.

Bereits im Erkenntnis vom 20.04.1993, 92/14/0232, hat der Verwaltungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass die Übernahme von Bürgschaften nicht zu den beruflichen Aufgaben eines Steuerberaters zählt. Daher spreche die Verkehrsauffassung von vornherein nicht für die von § 4 Abs 4 EStG 1988 für die Betriebsausgabeneigenschaft geforderte Veranlassung der Aufwendung oder Ausgabe aus der Bürgschaft durch den Betrieb.

Im Erkenntnis vom 21.03.1996, 95/15/0092, hat der Verwaltungsgerichtshof dargetan, dass es nicht zu den beruflichen Obliegenheiten eines Rechtsanwaltes gehört, notleidende Klienten durch die Gewährung von Krediten oder in ähnlicher Weise finanziell zu unterstützen, wozu auch das Eingehen einer Bürgschaftsverpflichtung zur Sicherung von Verbindlichkeiten des Klienten zähle. Damit derartige Zuwendungen als betrieblich veranlasst angesehen werden könnten, müsse ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Tätigkeit des Rechtsanwaltes vorliegen. Leistungen eines Steuerberaters oder Rechtsanwaltes aus einer für den Klienten übernommenen Bürgschaft gälten dann

als betrieblich veranlasst, wenn eine Abhängigkeit der Aufträge des Klienten von der Übernahme der Bürgschaft durch den Steuerberater oder Rechtsanwalt gegeben sei.

Das Erkenntnis vom 21.02.2013, 2009/13/0086, hatte die Übernahme einer Garantenstellung durch einen gemäß § 124 Z 23 GewO 1994 befugten Vermögensberater und Verwalter von beweglichem Vermögen zum Gegenstand. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, auch wenn es nach dem Beschwerdevorbringen zum Tätigkeitsbereich eines Vermögensberaters und eines Verwalters von beweglichen Vermögen gehöre, "Geld bzw. Geldeswert zu Veranlagungszwecken zu übernehmen", entspreche es doch nicht der Verkehrsauffassung, dass der Vermittler von Finanzanlagen auch zugleich die Haftung für das vom Kunden investierte (und nach allenfalls ungünstig verlaufener Veranlagung verlorene) Kapital übernehme, auch wenn nach dem Beschwerdevorbringen das Risiko für die gegenständliche Inanspruchnahme als "gering einzuschätzen" gewesen sei.

Für den Betriebsausgabencharakter einer Bürgschaftsübernahme kommt es nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes entscheidend auf die eindeutige und unmittelbare Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung und Übernahme der Garantenstellung an (vgl. VwGH 27.11.2001, 98/14/0052, VwGH 28.04.2011, 2008/15/0149, VwGH 30.10.2014, 2011/15/0137).

Im gegenständlichen Fall kam der Beschwerdeführer laut Beschwerdevorbringen im Zuge seiner beruflichen Tätigkeit in Kontakt mit Y, der in O ein älteres Gewerbeobjekt sanierte und zu einem Ärztezentrum (B-Center) umbaute mit der Absicht die Immobilie nach dem Bezug durch Fachärzte zu veräußern. Laut Angaben in der Beschwerdeschrift war der Beschwerdeführer für Y insofern tätig, als er diesen laufend Kaufinteressenten namhaft machte. Wie der Beschwerdeführer bereits mit Schreiben vom 08.11.2010, das in Beantwortung eines Ergänzungsersuchen erging, der Abgabenbehörde mitteilte, war er als Vermögensberater Auftragnehmer des Y in O. Er hatte den Auftrag für diesen das B-Center zu veräußern.

In den vorliegenden Akten findet sich ein von Y an den Beschwerdeführer adressiertes Schreiben vom 15.01.2007, das folgenden Wortlaut trägt:

*"Sehr geehrter Herr X!*

*Wenn sie für mich bis zur Findung eines Käufers des MVZ-B-Center, für das MVZ-Konto xx, als Bürge und Zahler haften, erhalten Sie beim Verkauf des MVZ in Teilen oder gesamt (in voraussichtlich 1 - 5 Jahren) eine Provision von 10 % des Haftungsbetrages sowie 3 % Verkaufsprovision. Sämtliche Kosten (z.B.: KTO-Gebühren, Zinsen etc.), die Herrn X aus dieser Haftungs- und Bürgschaftszusage entstehen, werden von mir übernommen.*

Y, geb. xy1946

angenommen 15/01/07

X, geb. xy1954"

Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens RV/6100439/2012 (Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 05.07.2012), das dieselbe Thematik zum Gegenstand hat, legte der Beschwerdeführer ein Schriftstück vor, das folgendermaßen lautet:

*“Vertrag*

*Für die Bürgschaft im Rahmen der Finanzierung des B-Center - Medizinisches Versorgungszentrum - i.H.v. 200.000,- € (in Worten zweihunderttausend Euro) erhält Herr X geb. am xy1954 von Herrn Y geb. am xy1946 einen ideellen Geschäftsanteil in der Z-GmbH von 15%, der geltend gemacht werden kann. Die 200.000,- € Bürgschaft wird mit 3% p.a. Zinsen honoriert, die jeweils zum 31. Dez. eines Jahres fällig ist.*

*Diese Vereinbarung endet mit der Freigabe der Bürgschaft durch die Hypotheken Bank Salzburg, der (richtig wohl: die) zum Zeitpunkt der Rückführung des Betriebsmittelkredites i.H. v. 260 000,- € zu erwarten ist.*

*O, 26. Febr. 2007*

Y

X“

Die Finanzierung dieses Sanierungsvorhabens erfolgte über die Salzburger Landes-Hypothekenbank AG. Laut Bürgschaftsvertrag vom 23.02.2007 übernahm der Beschwerdeführer für einen seitens der Hypo-Bank Y gewährten Kontokorrentkredit von € 260.000,-- die Haftung als Bürge und Zahler bis zum Betrag von € 200.000,--. Darüber hinaus stellte der Beschwerdeführer eine Sicherheit in Form einer Bankgarantie über € 100.000,-- zur Verfügung. Im Jahre 2008 geriet Y in finanzielle Probleme und konnte seinen Zahlungsverpflichtungen nicht mehr nachkommen. Die Hypo-Bank zog die Bankgarantie und der Beschwerdeführer musste zur Finanzierung des Garantiebetrages einen Einmalbarkredit von € 100.000,-- bei der Volksbank Salzburg in Anspruch nehmen (vgl. Krediturkunde vom 17.11.2008). Aufgrund der übernommenen Haftungen entstanden dem Beschwerdeführer im Jahr 2008 Aufwendungen in Höhe von € 122.601,53 und im Jahre 2009 Aufwendungen in Höhe von € 10.207,70.

Der Beschwerdeführer vertritt die Auffassung, diese Aufwendungen stellten Betriebsausgaben dar.

Diese Auffassung vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu teilen.

Dass das gegenständliche Projekt zunächst als erfolgversprechend anzusehen war (Aussicht auf Erhalt von Provisionen durch den Beschwerdeführer) und auch das Schlagendwerden der Haftung für den Beschwerdeführer zunächst kein Problem darstellte (Verkehrswert der Liegenschaft deutlich über dem Gesamtobligo des Y), die Finanzierung zunächst als gesichert erschien (bereits erfolgter Bezug des Objektes durch Fachärzte nach unterfertigten Mietverträgen bzw. gegebenenfalls Erwerb des Objektes durch den Beschwerdeführer selbst) ist unerheblich. Unerheblich ist auch, dass bereits die Kaufabsicht diverser Interessenten bestanden hat, es aufgrund der Finanz- und Bankenkrise jedoch zu Finanzierungsschwierigkeiten gekommen ist und das Projekt



schlussendlich nicht wie ursprünglich geplant abgewickelt werden konnte (das Objekt wurde letztendlich versteigert).

Laut Einsichtnahme in das Gewerberegister verfügte der Beschwerdeführer seit 15.01.2005 über die Gewerbeberechtigung "Gewerbliche Vermögensberatung mit Berechtigung zur Vermittlung von Lebens- und Unfallversicherungen in der Form Versicherungsmakler und Berater in Versicherungsangelegenheiten gemäß § 94 Z 75 GewO 1994" (mit 30.01.2014 endete die Gewerbeberechtigung).

Zum Aufgabenbereich des Beschwerdeführers als Inhaber der vorgenannten Gewerbeberechtigung gehörte die Beratung bei Aufbau, Sicherung und Erhaltung von Vermögen und Finanzierung mit Ausnahme der Anlageberatung in Bezug auf Finanzinstrumente (§ 3 Abs. 2 Z 1 WAG 2007) und die Vermittlung von a) Veranlagungen und Investitionen, ausgenommen Finanzinstrumente (§ 3 Abs. 2 Z 3 WAG 2007), b) Personalkrediten und Hypothekarkrediten und Finanzierungen und c) Lebens- und Unfallversicherungen (siehe dazu im Einzelnen § 136a GewO 1994 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung).

Der genannte Aufgabenbereich des Beschwerdeführers umfasste *nicht* die Übernahme der Haftung für Kreditmittel, die einem Klienten (im konkreten Fall Y) gewährt werden.

Das Gericht vermag im Beschwerdefall einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers als Vermögensberater und seinem Engagement beim B-Center O, nicht zu erkennen. Wie sich aus dem oben näher dargestellten Berufsbild ergibt, zählt die Übernahme der Haftung für Kreditmittel eines Klienten nicht zum Aufgabenbereich eines Vermögensberaters (dies gilt im Übrigen auch für die Vermittlung von Kaufinteressenten für eine Immobilie in Form der Namhaftmachung von potentiellen Käufern).

Ist ein Steuerpflichtiger der Ansicht, dass die Übernahme der Haftung für Kreditmittel eines Klienten betrieblich veranlasst ist, so ist es seine Aufgabe, in zweifelsfreier Form einen Sachverhalt zur Darstellung zu bringen, der entgegen der angeführten Verkehrsauffassung eine betriebliche Veranlassung der Haftungsübernahme einsichtig macht (siehe dazu die Ausführungen des VwGH in den Erkenntnissen vom 27.03.2008, 2004/13/0141, 23.02.2010, 2008/15/0027, die allgemeine Gültigkeit besitzen).

Eine derartige "Einsichtigmachung" ist durch den Beschwerdeführer nicht erfolgt. Das Beschwerdevorbringen bietet keine tragfähige Grundlage dafür, um von einer eindeutigen und unmittelbaren Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung und Übernahme der Haftung ausgehen zu können. Die Übernahme der Haftung durch den Beschwerdeführer diene im vorliegenden Fall nicht zum Zwecke der nachweislichen Erzielung zukünftiger Honorareinnahmen aus der Tätigkeit als Vermögensberater, sondern hatte vielmehr den Charakter einer Finanzierungshilfe, um das Projekt B-Center O überhaupt realisieren zu können. Dies gesteht der Beschwerdeführer selbst ausdrücklich zu, indem er in der Beschwerde vorbringt, *dass "dieses Projekt Y nur unter der Voraussetzung der genannten Haftungsübernahme möglich war"*.

Die Beteiligung des Beschwerdeführers an dem gegenständlichen Projekt erfolgte ganz offenkundig in der Erwartung, aus dem Verkauf einer umgebauten, sanierten Immobilie entsprechende Geldmittel zu lukrieren sowie einen ideellen Geschäftsanteil von 15 % an einer GmbH zu erhalten. Ursächlich für die Übernahme der Haftung durch den Beschwerdeführer war im gegenständlichen Fall – siehe dazu die Vereinbarungen vom 15.01.2007 und 26.02.2007 - die ihm von Y in Aussicht gestellte finanzielle Beteiligung am Verkaufsgeschäft "B-Center O" (Erhalt von 3 % Verkaufsprovision und 10 % Provision von der Haftungssumme) sowie der zugesagte ideelle Geschäftsanteil an der Z-GmbH in Höhe von 15 %. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Übernahme der Haftung durch den Beschwerdeführer und seiner Tätigkeit als Vermögensberater ist nicht erkennbar. Den geltend gemachten Aufwendungen mangelt es an der betrieblichen Veranlassung iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988, sodass sie nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

## **2) Anspruchszinsenbescheide 2008 und 2009:**

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für im Gesetz bestimmt umschriebene Zeiträume zu verzinsen (Anspruchszinsen).

§ 252 BAO lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

- (1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.
- (2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.
- (3) [...]

§ 252 Abs. 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid darstellt. Dazu gehören u.a. die Anspruchszinsen (vgl. VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150 ).

Wie das Höchstgericht in dem angeführten Erkenntnis dargetan hat, sind Anspruchszinsen zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt. In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden.

Anspruchszinsenbescheide sind selbständig anfechtbar. Angesichts der Bindungswirkung können sie allerdings nicht erfolgreich mit der Begründung bekämpft werden, der maßgebende Einkommensteuer- (Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz BAO<sup>5</sup> § 205 Tz 34).

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen Berufung erhoben und diese mit der Rechtswidrigkeit der zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide begründet. Unter Bedachtnahme auf § 252 Abs. 2 BAO ist eine erfolgreiche Bekämpfung der Anspruchszinsenbescheide mit der Begründung, wie sie vom Beschwerdeführer vorgenommen wurde, nicht möglich, sodass der Berufung (nunmehr Beschwerde) schon von vornherein der Erfolg versagt bleiben musste.

#### **Zulässigkeit einer 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.

Im gegenständlichen Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Hinsichtlich der zu beurteilenden Rechtslage existiert eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Salzburg-Aigen, am 18. April 2017