

Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Kammer II



II 2014 88

Entscheid vom 16. Februar 2016

Besetzung

lic.iur. Achilles Humbel, Vizepräsident
Dr.iur. Frank Lampert und Monica Huber-Landolt, Richter
Dr.iur. Thomas Twerenbold, Gerichtsschreiber

Parteien

A. _____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Rechtsanwalt D. _____

gegen

**Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung
für die direkte Bundessteuer**, Bahnhofstrasse 15,
Postfach 1232, 6431 Schwyz,
Vorinstanzen,

Gegenstand

Einkommens- und Vermögenssteuer (Veranlagung 2008)

Sachverhalt:

A.a A._____ verfügt als ehemaliger Unternehmer der weltweit tätigen A._____ Gruppe (heute zugehörig zur X._____ Group) über ein umfangreiches Vermögen. Per Ende 2008 belief sich das Vermögen auf über Fr. 90 Mio. Seit mehreren Jahren stellt er einen namhaften Teil davon verschiedenen Unternehmen und Privatpersonen in Form von Darlehen zur Verfügung. Per Ende 2008 beliefen sich die ausstehenden Darlehen auf über Fr. 30 Mio. Zusätzlich ist A._____ Inhaber der Einzelfirma "A._____ Consulting". Die Einzelfirma ist nicht im Handelsregister eingetragen. Vereinzelt wurden auch die Darlehen von A._____ in die Bilanz seiner Einzelfirma aufgenommen und Verluste geltend gemacht. Von den Steuerbehörden wurden indessen jeweils sämtliche Darlehen dem Privatvermögen zugeordnet. Im Übrigen wurde eine selbständige Erwerbstätigkeit nicht bzw. nur in beschränktem Umfang anerkannt.

A.b Unter anderem wurde von A._____ im Jahr 2007 auch ein "Darlehen B._____" in der Höhe von Fr. 3'583'879.01 in der Bilanz der Einzelfirma aktiviert, nachdem von A._____ seit 2005 fortlaufend die Rechnungen für die Investitionen des Vergnügungsparks B._____ in C._____ in eine Wildwasser- und Achterbahn bezahlt worden waren. Im Jahr 2008 führte A._____ in der Bilanz der Einzelfirma neben dem Darlehen B._____ noch ein Darlehen E._____ (Fr. 1'209'000.--; Darlehen im Zusammenhang mit der Veräusserung der Liegenschaft F._____ am 23.4.2008) und ein Darlehen G._____ AG (Fr. 215'200.--) auf. Das Darlehen B._____ wurde zudem nur noch in der Höhe von Fr. 100'000.-- ausgewiesen. Stattdessen wurden per 01.01.2008 die Wildwasserbahn B._____ (Fr. 3'176'819.01 [zzgl. Zoll/MwSt Fr. 3'136.04]) und die Achterbahn B._____ (Fr. 274'108.--) unter den Sachanlagen der Einzelfirma aktiviert und darauf per 31.12.2008 erfolgswirksame Abschreibungen von 20% (bzw. Wertberichtigungen) entsprechend insgesamt Fr. 690'063.05 (= Fr. 635'955.05 + Fr. 54'108.--) vorgenommen. Daraus resultierte ein ausgewiesener Bilanzwert unter den Sachanlagen per 31.12.2008 von (netto) Fr. 2'764'000.-- (= Fr. 2'544'000.-- + Fr. 220'000.--).

B. Mit Veranlagungsverfügung vom 16. April 2013 für die Steuerperiode 2008 veranlagte die Kantonale Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz den Steuerpflichtigen für die kantonalen Steuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 2'484'400.-- (satzbestimmend Fr. 2'712'400.--) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 85'788'000.--, sowie

für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. 2'736'400.-- (Steuerakten 2008 act. 6-14).

Ausgehend von den Veranlagungen der Vorperioden wurde eine selbständige Erwerbstätigkeit nicht bzw. nur in beschränktem Umfang anerkannt. Die Veranlagungsbehörde nahm gegenüber der mit der Steuererklärung eingereichten Bilanz per 31.12.2008 und Erfolgsrechnung 1.1.2008 - 31.12.2008 der A._____ Consulting diverse Korrekturen vor. Insbesondere wurden die der H._____ GmbH und der G._____ AG in Rechnung gestellten Honorarerträge für Geschäftsführung, Akquisitions- und Administrationsarbeiten in der Höhe von insgesamt Fr. 180'000.-- (entsprechend der AHV-rechtlichen Qualifikation) beim Steuerpflichtigen als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erfasst (bzw. umqualifiziert). Zum Ertrag aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurde demgegenüber die Auflösung der AHV-Rückstellung (Fr. 140'000.--), Mietzinsen E._____ (Fr. 12'000.--) sowie der a.o. Ertrag aus dem Verkauf der Liegenschaft (F._____) sowie des Geschäftswagens (Jaguar) gezählt. Anstelle diverser Aufwendungen für die selbständige Erwerbstätigkeit (Kunden- und Reisespesen, Fahrzeugaufwand, diverse Unkosten) wurden Abzüge für Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit (Berufskosten Fr. 6'600.--, Fahrtkosten von Fr. 6'000.-- und Pauschalspesenabzug von Fr. 18'000.-- [Geschäftsanteil ermessensweise geschätzt]) gewährt. Der Geschäftsanteil vom verbuchten Personalaufwand (Fr. 144'185.37) wurde ermessensweise auf Fr. 60'000.-- eingeschätzt (reduziert). Daneben wurden noch geringfügige Aufwände im Zusammenhang mit dem Unterhalt F._____ (Fr. 3'852.--), Versicherungen (Fr. 969.--) und Rechts- und Beratungskosten (Fr. 13'740.--) anerkannt. Daraus berechnete die Veranlagungsbehörde ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 144'501.-- (anstelle des in der Erfolgsrechnung der A._____ Consulting ausgewiesenen Verlustes von Fr. 504'365.09).

Auflösung AHV Rückstellung	140'000
Mietzinsen E._____	12'000
a.o. Ertrag	133'374
davon Miete Wildwasserbahn	-62'312
Lohnaufwand Geschäftsanteil	-60'000
Unterhalt F._____	-3'852
Versicherungen	-969
Rechts- und Beratungskosten	-13'740

Die in der Erfolgsrechnung der A._____ Consulting vorgenommenen erfolgswirksamen Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen (Fr. 690'063.05) auf der in der Bilanz als Sachanlagen aktivierten Wildwasserbahn sowie Achterbahn B._____ wurden von der Veranlagungsbehörde bei den steuerbaren Einkünften nicht zum Abzug zugelassen. Im Weiteren wurden wie in der Vorperiode die verbuchten Darlehenszinsen (Fr. 31'102.75) wie auch der Mietertrag Wildwasserbahn (Fr. 61'827.15) unter den (privaten) Wertschriftenerträgen (Code 150) bzw. weiteren Einkünften und Gewinnen (Code 575) erfasst. Dementsprechend wurden der bilanzierte Wert der Sachanlagen in der Höhe von Fr. 2'764'000.-- wie auch die in der Bilanz der Einzelfirma aufgeführten Darlehen (inklusive Darlehen B._____ in der Höhe von Fr. 100'000.--) von der Veranlagungsbehörde dem Privatvermögen zugeordnet (vgl. Code 920: Uebrige Vermögenswerte: Fr. 2'864'000.--). Dazu wurde festgestellt, dass das Vermögen per 31.12.2008 zu 99 % Privatvermögen darstelle.

C. Gegen die Veranlagungsverfügung vom 16. April 2013 für die Steuerperiode 2008 liess A._____ mit Schreiben vom 17. Mai 2013 bei der Kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Einsprache erheben mit den Anträgen, die Veranlagungsverfügung für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer sei aufzuheben (Einspracheact. 50 ff.).

Die Umqualifikation des Honorarertrags in der Höhe von Fr. 180'000.-- als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit wie auch die Auflösung Rückstellung AHV Vorjahre (Fr. 140'000.--) wurden vom Steuerpflichtigen nicht bestritten. Indessen wurde neu abweichend von der Selbstdeklaration geltend gemacht, dass die seit dem Jahr 2007 massiv ausgebaute Finanzierungstätigkeit eine selbständige Erwerbstätigkeit darstelle. Demzufolge müssten sämtliche gewährten Darlehen als Teil dieser professionellen Finanzierungstätigkeit betrachtet werden und seien als Teil des Geschäftsvermögens zu qualifizieren, auch wenn nur ein Teil dieser Darlehen in der Bilanz der Einzelfirma aktiviert worden sei. Die Geschäftsaktiven gemäss eingereichter Bilanz von Fr. 4'623'985.29 würden sich durch den Einbezug sämtlicher gewährter Darlehen auf ein Total Geschäftsaktiven von Fr. 33'283'908.94 erhöhen. Bei sachgerechtem Einbezug der Darlehen ins Geschäftsvermögen seien zudem folgende zusätzlichen Erträge und Aufwendungen bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu berücksichtigen:

Ergebnis gemäss eingereichter Erfolgsrechnung	Fr. -504'365.09
- Honorarertrag Dienstleistungen	Fr. - 180'000.00
+ Darlehenszinsen	Fr. 1'485'860.00
- Wertberichtigung Darlehen I. _____	Fr. -22'500.00
- Wertberichtigung Darlehen J. _____	Fr. - 100'000.00
- Kursverlust Darlehen ____ (Euro 2 Mio.)	Fr. -351'400.00
- Wertberichtigung Darlehen B. _____	Fr. - 20'000.00
+ Auflösung Rückstellung AHV Vorjahre	Fr. 140'000.00
+ Privatanteil Reisespesen (Hotel)	Fr. 47'777.95
= Ergebnis aus selbständiger Erwerbstätigkeit	Fr. 495'372.86

Nach weiterer mündlicher und schriftlicher Korrespondenz (Einsprache-act. 33 ff.) hielt die Veranlagungsabteilung mit Abschlusschreiben vom 12. Juli 2013 (Einsprache-act. 24-32) vollumfänglich an der bisherigen Veranlagung fest und qualifizierte insbesondere die Tätigkeit im Zusammenhang mit den gewährten Darlehen als private Vermögensverwaltung und nicht als selbständige Erwerbstätigkeit.

Zudem wurde in Bezug auf die Aktivierung der Wildwasserbahn und Achterbahn B. _____ als Sachanlagen und die darauf vorgenommenen Abschreibungen ausgeführt, durch die Bezahlung der Rechnungen für die Investitionen der B. _____ sei vom Steuerpflichtigen kein Eigentum an den Anlagen begründet worden. Die im November 2009 mit der B. _____ abgeschlossene Vereinbarung über die Abgeltung ("Mietgebühr") für die Bereitstellung der Attraktionen Wildwasserbahn sowie Achterbahn von Fr. 2.-- pro Eintritt in den Vergnügungspark könne zwar vielleicht als Einräumung eines obligatorischen Nutzungsrechts betrachtet werden, führe jedoch ebenfalls nicht zu einer Eigentümerstellung. Im Übrigen sei diese Vereinbarung weit nach der Einbuchung in der Bilanz per 1. Januar 2008 abgeschlossen worden und könne somit ohnehin nicht als Anlass für diese Einbuchung und Qualifizierung als Geschäftsvermögen genommen werden. Des Weiteren bestehe kein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vergnügungspark und der Geschäftstätigkeit als Berater.

Nachdem im Vorverfahren keine Einigung erzielt werden konnte, wurde die Einsprache von der Veranlagungsabteilung zur Behandlung an die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer überwiesen (Einsprache-act. 23).

D. Mit Schreiben vom 28. April 2014 (Einsprache-act. 14-16) informierte das Sekretariat der Kantonalen Steuerkommission/Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer den Steuerpflichtigen, dass im Wesentlichen (mit Ausnahme der beantragten Liegenschaftsunterhaltskosten betreffend die Liegenschaft in Zürich) am angefochtenen Entscheid festgehalten werde. Für den Fall, dass ein begründeter Entscheid gewünscht werde, wurde der Steuerpflichtige zusätzlich aufgefordert, die Notwendigkeit von verschiedenen Aufwandpositionen in der eingereichten Erfolgsrechnung für die Steuerperiode 2008 (Personalaufwand, Fahrzeugaufwand, Kunden- und Reisespesen, diverse Unkosten) substantiiert zu begründen und nachzuweisen, anderenfalls von einem Verzicht auf den Abzug dieser Aufwandpositionen ausgegangen werde.

Nachdem vom Steuerpflichtigen auf das Schreiben vom 28. April 2014 nicht reagiert wurde, hiess die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer mit Einspracheentscheid Nr. 85/2013 vom 31. Juli 2014 (Einsprache-act. 1-13) die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 2008 insofern teilweise gut, als die beantragten Liegenschaftsunterhaltskosten für die Liegenschaft in Zürich erhöht wurden. Im Übrigen wurde der Einsprache nicht stattgegeben. Weil zudem weder ein Nachweis noch eine Begründung der im Schreiben vom 28. April 2014 erwähnten Aufwendungen eingereicht wurde, wurde der Abzug verwehrt. Insbesondere wurde der von der Veranlagungsabteilung (nach Ermessen) gewährte Personalaufwand von Fr. 60'000.-- verweigert und das veranlagte Einkommen aus selbständigem Erwerb (zusätzlich) auf Fr. 204'501.-- (= Fr. 144'501.-- + Fr. 60'000.--) erhöht.

E. Gegen diesen Einspracheentscheid vom 31. Juli 2014 (Versand am 5.8.2014) lässt A. _____ mit Eingabe vom 5. September 2014 (Postaufgabe am gleichen Tag) fristgerecht beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Beschwerde erheben mit den folgenden Anträgen:

1. Der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerkommission sowie der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 31. Juli 2014 (Entscheid Nr. 85/2013) sei aufzuheben.
2. Die Veranlagungsverfügung der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 16. April 2013 (PID-Nr. 145552) betreffend direkte Bundessteuer und Kantonale Steuern (Einkommens- und Vermögenssteuer) 2008 [sei aufzuheben] und im Sinne der vorliegenden Beschwerde neu zu veranlagten.

- unter Kosten- und Entschädigungsfolge -

Der Beschwerdeführer vertritt die Auffassung, dass im vorliegenden Fall die Gewährung der Darlehen als solche bereits eine selbständige Erwerbstätigkeit

darstelle, ungeachtet dessen, ob die Darlehen in der Bilanz der A._____ Consulting aufgenommen worden seien oder nicht. Die (geschilderten) Umstände der ursprünglich gewährten Finanzierung der fraglichen Wildwasser- und Achterbahn und die später getroffenen vertraglichen Regelungen würden – unabhängig von der Qualifizierung als Nutzungsrecht oder Darlehen – aufzeigen, dass diese Investitionen nichts mit einer privaten Darlehensgewährung zu tun hätten und weit über eine rein private Vermögensverwaltung hinausgehen würden. Es handle sich um eine gewerbsmässige Darlehensgewährung. Dies sei aber nicht bloss hinsichtlich der Investition in den Vergnügungspark B._____ der Fall, sondern treffe generell auf die im Jahr 2007 und 2008 sowie in den folgenden Jahren gewährten Finanzierungen zu. Die Anzahl der gewährten Darlehen belege, dass ein aktiver Marktauftritt erfolgt sei, und die massive Finanzierungstätigkeit hinsichtlich des Umfangs und insbesondere hinsichtlich der Heterogenität und Diversität der gewährten Darlehen verlange zwangsweise einiger Kontrolle und Verwaltung, welche im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung nicht gewährleistet werden könnten.

Zudem wird von Seiten des Beschwerdeführers argumentiert, dass entsprechend der Beurteilung im Sozialversicherungsrecht eine selbständige Erwerbstätigkeit ebenfalls bejaht werden müsste, da die Gewährung und Verwaltung der Darlehen durch Herrn K._____ erfolgt sei und einen Personalaufwand von über Fr. 80'000.-- verursacht habe. Dazu führte der Beschwerdeführer weiter aus, der Zweck der Einzelfirma A._____ Consulting habe vorwiegend in der Kreditgewährung verbunden mit der Beratung einzelner Darlehensnehmer bestanden, was sich auch in der Jahresrechnung (Erfolgsrechnung und Bilanz) widerspiegle. Zudem würden die Kriterien der Berufsmässigkeit (für das Betreiben von Kreditgeschäften) im Sinne des Bundesgesetzes vom 10. Oktober 1997 zur Bekämpfung der Geldwäscherei im Finanzsektor (Geldwäschereigesetz, GwG; SR 955.0) deutlich erfüllt. Deshalb müsse aufgrund der Einheit der Rechtsordnung auch im steuerrechtlichen Sinne von einer Berufsmässigkeit der Darlehensgewährung ausgegangen werden.

F. Mit Vernehmlassung vom 19. September 2014 beantragen die Vorinstanzen, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführer vollumfänglich abzuweisen.

Von den Vorinstanzen wird grundsätzlich in Abrede gestellt, dass vorliegend die Gewährung von Darlehen eine selbständige Erwerbstätigkeit darstelle. Im Weiteren sei die Finanzierung der Wildwasser- und Achterbahn bezüglich der Steuerperiode 2008 nach wie vor als Darlehen zu würdigen, da die rückwirkende Berücksichtigung der Vereinbarung vom November 2009 ohnehin gegen das

Periodizitätsprinzip verstosse, die Argumentation mit der Aktivierung als Nutzungsrecht konstruiert wirke und die damit aus Sicht des Beschwerdeführers bezweckte Begründung des Eigentums an den Bahnen zur Sicherung eines Anteils an den Eintrittspreisen aus rechtlicher Sicht unbestritten nicht möglich sei. Die komplizierten Umstände rund um die Finanzierung der Wildwasser- und Achterbahn seien nur darin begründet, das investierte Kapital nicht zu verlieren. Dies vermöge den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung nicht zu sprengen. Für sämtliche Darlehen gelte, dass diese im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung getätigt worden seien. Dass der Beschwerdeführer aktiv am Markt aufgetreten sei, sei weder aus den Akten ersichtlich noch vom Beschwerdeführer rechtsgenügend dargetan. Der Beschwerdeführer mache keinerlei Ausführungen dazu, wie er gegen aussen als Financier aufgetreten sei (z.B. mittels Werbung, Inserate etc.). Überdies sei nicht dargetan, inwiefern die Verwaltung der Darlehen konkret einen Aufwand herbeigeführt habe, welcher den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung gesprengt habe. Gemäss der sozialversicherungsrechtlichen Rechtsprechung stelle ein Personalaufwand von Fr. 80'000.-- lediglich ein Indiz dar und sei für die steuerrechtliche Beurteilung als starre Schwelle abzulehnen. Zudem sei in keiner Weise nachgewiesen, welche Tätigkeiten der Aufwand von K._____ konkret umfasse (z.B. kein Arbeitsvertrag), da eine entsprechende Auflage vom 28. April 2014 nicht beantwortet worden sei. Aufgrund der Firmenbezeichnung "Consulting", aber auch aufgrund der früheren Jahresrechnungen, in welchen die Einnahmen vorwiegend aus Beraterhonoraren bestanden hätten, erscheine es unglaubwürdig, dass der Beschwerdeführer im Rahmen der A._____ Consulting zugleich eine geschäftsmässige Darlehensgewährung zu betreiben beabsichtigt habe. Ausserdem sei aus den Akten nicht ersichtlich, dass die Beraterhonorare mit den Kreditvergaben im Zusammenhang gestanden hätten. Und schliesslich werde bestritten, dass der Beschwerdeführer mit der Vergabe von Darlehen in den Anwendungsbereich des GWG falle. Das Vorliegen einer geschäftsmässigen Kreditvergabe sei zu verneinen.

G. Mit Eingabe vom 29. Oktober 2014 reichte der Beschwerdeführer innerhalb der gewährten und erstreckten Frist eine Stellungnahme zur Vernehmlassung der Vorinstanzen ein.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.1 Gemäss § 19 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz (StG; SRSZ 172.200) vom 9.2.2000 sind alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar (vgl. für die Direkte Bundessteuer: Art. 18 Abs. 1 des

Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] vom 14.12.1990).

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit können von den steuerbaren Einkünften die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden (§ 29 Abs. 1 StG bzw. Art. 27 Abs. 1 DBG).

Streitgegenstand bildet zur Hauptsache die Frage, ob die Gewährung der Darlehen als selbständige Erwerbstätigkeit oder private Vermögensverwaltung qualifiziert. Die Abgrenzung ist von zentraler Bedeutung: Im ersteren Fall stellen die Darlehen Geschäftsvermögen dar und die auf den einzelnen Darlehen geltend gemachten Wertberichtigungen und Kursverluste können als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten abgezogen werden; im letzteren Fall besitzt der Beschwerdeführer nur Privatvermögen, so dass es sich bei den Verlusten lediglich um steuerlich unbeachtliche private Kapitalverluste handelt.

1.2 Eine selbständige Erwerbstätigkeit ist gemäss ständiger Praxis des Bundesgerichts bei einer Tätigkeit gegeben, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Nicht verlangt wird, dass die steuerpflichtige Person nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt bzw. ein selbständiger Marktauftritt vorliegt und ein Unternehmen, Gewerbe oder Geschäft betrieben wird. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Sie kann haupt- oder nebenberuflich sowie dauernd oder temporär ausgeübt werden (BGE 125 II 113 Erw. 5b S. 120 f.; 122 II 446 Erw. 5a S. 452 f.; neuerdings Urteile 2C_375/2015 vom 1.12.2015 Erw. 2.2; 2C_188/2015, 2C_189/2015 vom 23.10.2015 Erw. 2.2; 2C_894/2013, 2C_895/2013 vom 18.9.2015 Erw. 2.2; 2C_42/2015, 2C_43/2015 vom 10.9.2015 Erw. 2.1; 2C_603/2014 vom 21.8.2015 Erw. 2.2; 2C_1062/2014 vom 14.7.2015 Erw. 2.2.1; 2C_1204/2013 vom 2.10.2014 Erw. 2.2).

Keine selbständige Tätigkeit liegt vor, wenn lediglich das eigene Vermögen verwaltet wird (vgl. BGE 125 II 113 Erw. 2c S. 118; Urteile des Bundesgerichts 2C_1062/2014 vom 14.7.2015 Erw. 2.2.2; 2C_186/2014 vom 4.9.2014 Erw. 2; 2C_14/2013 vom 30.5.2013 Erw. 4 und 2C_206/2011 vom 12.4.2011 Erw. 4). Das gilt auch dann, wenn das Vermögen erheblich ist und professionell verwaltet wird (Urteil des Bundesgerichts 2C_27/2015 vom 10.9.2015 Erw. 2.3).

Das Bundesgericht hat die Grenzlinie zwischen der selbständigen Erwerbstätigkeit und der privaten Vermögensverwaltung vor allem in seiner Rechtsprechung zum nebenberuflichen gewerbsmässigen Liegenschafts- und

Wertschriftenhandel, vereinzelt auch zum gewerbsmässigen Kunst-, Antiquitäten- oder Weinhandel entwickelt. Folgende Indizien sprechen nach seiner ständigen Rechtsprechung für eine nebenberufliche gewerbsmässige Tätigkeit: systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens, Häufigkeit der Transaktionen, kurze Besitzesdauer, enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, Einsatz spezieller Fachkenntnisse, Finanzierung mit erheblichem Fremdkapital sowie – je nach Urteil – Wiederanlage der erzielten Gewinne in gleichartige Vermögensgegenstände und/oder Zusammenschluss zu einer Personengesellschaft.

1.3 Das Vermögen, das der Geschäftstätigkeit dient, bildet grundsätzlich Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG bzw. § 19 Abs. 2 StG). Geschäftsvermögen setzt somit notwendigerweise eine selbständige Erwerbstätigkeit voraus (Urteil des Bundesgerichts 2C_894/2013, 2C_895/2013 vom 18.9.2015 Erw. 2.2). Das Bundesgericht unterscheidet in seiner Rechtsprechung jeweils zwischen notwendigem Geschäfts- und notwendigem Privatvermögen sowie Alternativgütern, die sowohl Geschäfts- wie auch Privatvermögen sein können (vgl. Urteil 2A.52/2003 vom 23.1.2004 Erw. 2.3). Vorzuziehen sind die Begriffe unmittelbares und mittelbares Geschäftsvermögen, weil damit besser zum Ausdruck gebracht wird, dass die Qualifikation eines Vermögenswertes als Geschäfts- oder Privatvermögen immer in Bezug auf ein bestimmtes Unternehmen und seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion in diesem Unternehmen vorgenommen werden muss (vgl. dazu Simonek/Gächter/Müller, Unternehmenssteuerrecht I, Gründung und Aufbau, Sanierung und Liquidation, 2. Aufl. 2013, S. 120).

2.1 Im vorliegenden Fall ist den Vorinstanzen beizupflichten, dass alleine aufgrund des Umfangs und der Vielzahl der gewährten Darlehen nicht (bereits) auf eine (haupt- oder nebenberufliche) gewerbsmässige Tätigkeit geschlossen werden kann. Das gilt nicht nur für den gewerbsmässigen Wertschriftenhandel, sondern auch für das (allfällige) Betreiben von Kreditgeschäften. Unbestreitbar dürfte der Umfang der Finanzierungstätigkeit und die Heterogenität und Diversität der gewährten Darlehen zwangsweise einiger Kontrolle und Verwaltung verlangen, wie der Beschwerdeführer zu Recht geltend macht. Indessen erscheint die Feststellung der Vorinstanzen nicht weniger zutreffend, dass bereits die Tatsache, dass das Vermögen des Beschwerdeführers sehr hoch ist, für sich alleine dazu führt, dass die Verwaltung einigen Aufwand notwendig macht. Soweit bloss das eigene Vermögen verwaltet wird, liegt keine selbständige Erwerbstätigkeit vor. Der Umfang und die Vielzahl der gewährten Darlehen

lassen somit keinen eindeutigen Schluss im Hinblick auf das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit zu.

2.2 Bei dieser Sachlage kommt vor allem dem Kriterium der "systematischen und planmässigen Vorgehensweise" ein entscheidendes Gewicht zu, welches nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung insbesondere beim Wertschriftenhandel im Sinne eines "Ausschlusskriteriums" herangezogen werden kann (vgl. Urteil 2C_868/2008 vom 23.10.2009 Erw. 2.7; vgl. auch Urteile 2C_115/2012, 2C_116/2012 vom 25.9.2012 Erw. 2.1.2; 2C_403/2009, 2C_404/2009 vom 1.3.2010 Erw. 2.4 am Ende). Unter diesem Gesichtspunkt ist festzustellen, dass im vorliegenden Fall – abgesehen vom Umfang und der Vielzahl der gewährten Darlehen – keine konkreten Anzeichen zu erkennen sind, wonach im Zusammenhang mit den gewährten Darlehen – sei es in einzelnen Fällen oder ganz im Allgemeinen – eine Tätigkeit entfaltet worden wäre, die über eine private Vermögensverwaltung hinausgeht. Der Beschwerdeführer führt zwar aus, dass der (Haupt-)Zweck der Einzelfirma gewesen sei, Unternehmen und Unternehmern, welche keine bzw. keine weiteren konventionellen Bankkredite mehr aufnehmen konnten, Kredite zu gewähren, um mit hohen Zinsen hohe Renditen zu erzielen, wobei in einigen Fällen die Kreditnehmer zusätzlich beraten worden seien. Dabei seien die Unternehmer nicht nur mit Kapital, sondern auch mit Wissen, Erfahrung und Zugang zum Netzwerk unterstützt worden, welches sich der Beschwerdeführer über die Jahre aufgebaut habe. Konkrete Belege oder Beweismittel zu diesen Ausführungen werden jedoch vom Beschwerdeführer keine vorgelegt. Näheres dazu ist auch den bereits vorhandenen Akten nicht zu entnehmen. Es lässt sich daher auch nicht nachvollziehen, ob der Entscheid über die Darlehensgewährung und die Festsetzung der Konditionen (Betrag, Laufzeit, Zinssatz, Amortisation, Kündigung, Stundung etc.) nach bestimmten (vor allem wirtschaftlichen) Kriterien erfolgte, oder einfach mehr oder weniger nach dem Gutdünken des Beschwerdeführers, wobei im Einzelfall neben Risiko- und Renditeüberlegungen durchaus auch andere Gesichtspunkte wie z.B. freundschaftliche, soziale, gemeinnützige oder rein ideelle Ziele eine Rolle spielen konnten.

2.3 Ein wichtiges Indiz stellt zudem insbesondere bei Alternativgütern, die sowohl Geschäfts- wie Privatvermögen sein können, die buchmässige Behandlung und die Deklaration in der Steuererklärung dar (vgl. Simonek/Gächter/Müller, a.a.O., S. 120). Im vorliegenden Fall gilt es bei der Beurteilung deshalb auch zu berücksichtigen, dass die gewährten Darlehen vom Beschwerdeführer bisher stets überwiegend dem Privatvermögen zugeordnet wurden und nur vereinzelt in die Bilanz der A._____ Consulting aufgenommen

wurden. Auf die Deklaration in der Steuererklärung und die beigelegte Jahresrechnung (Bilanz und Erfolgsrechnung) muss sich der Beschwerdeführer nach dem Grundsatz von Treu und Glauben und dem daraus folgenden Verbot des widersprüchlichen Verhaltens behaftet lassen. Ein Widerruf der Steuererklärung ist nur unter besonderen Voraussetzungen zulässig (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1218/2013, 2C_1219/2013 vom 19.12.2014 Erw. 3 mit weiteren Hinweisen). Es ändert deshalb nichts, dass nun im Einsprache- und Beschwerdeverfahren vom Beschwerdeführer die fraglichen Darlehen ausnahmslos in den Aktiven der Einzelfirma aufgeführt und die Darlehenszinsen in der Erfolgsrechnung zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit gerechnet werden. Aus den erst nachträglich erfolgten Korrekturen kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten. Ein Beleg dafür, dass der Zweck der Einzelfirma A._____ Consulting vorwiegend in der Kreditgewährung verbunden mit einer Beratung einzelner Darlehensnehmer bestanden hätte, kann darin jedenfalls nicht erblickt werden. Tatsache ist, dass in der Erfolgsrechnung zur Hauptsache die Honorarerträge im Zusammenhang mit der Geschäftsführung, Akquisitions- und Administrationsarbeiten für die H._____ GmbH und die G._____ AG verbucht wurden. Dementsprechend darf deshalb auch angenommen werden, dass dies der (Haupt-)Zweck der Tätigkeit der Einzelfirma war. Auf die Firmenbezeichnung kommt es dabei nicht an.

2.4 In der Beschwerdeschrift macht der Beschwerdeführer zudem geltend, dass sich Herr K._____ um die Verwaltung der Darlehen und die Verwaltung und Überwachung der getätigten Zinszahlungen gekümmert habe. Gemäss Erfolgsrechnung der Einzelfirma habe die Gewährung und Verwaltung der Darlehen einen Personalaufwand von über Fr. 80'000.-- generiert. In der sozialversicherungsrechtlichen Rechtsprechung werde darin ein Indiz für die Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit erblickt. Der Beschwerdeführer hält deshalb dafür, dass unter diesen Umständen im Steuerrecht die selbständige Erwerbstätigkeit entsprechend der sozialversicherungsrechtlichen Rechtsprechung bejaht werden müsste. Als Beweismittel beruft sich der Beschwerdeführer auf die Einvernahme von K._____ als Zeugen. Dagegen bringen die Vorinstanzen (u.a.) vor, es sei in keiner Weise nachgewiesen, welche Tätigkeiten der Aufwand von K._____ konkret umfasse (z.B. kein Arbeitsvertrag vorhanden), da eine entsprechende Auflage vom 28. April 2014 nicht beantwortet worden sei.

Richtig ist, dass die Beschäftigung von eigenem Personal im Sozialversicherungsrecht ein charakteristisches Merkmal einer selbständigen Erwerbstätigkeit darstellt, namentlich wenn es um die Unterscheidung des

Selbständigerwerbenden vom Unselbständigerwerbenden geht. Begründet wird dies mit dem spezifischen Unternehmerrisiko, welches darin bestehe, dass – im Unterschied zum Unselbständigerwerbenden – unabhängig vom Arbeitserfolg Kosten anfielen, die der Versicherte selber zu tragen habe (BGE 122 V 169 S.172 Erw.3c). Zudem sind die Begriffe der selbständigen und der unselbständigen Erwerbstätigkeit im Steuerrecht und im AHV-Recht grundsätzlich gleich zu verstehen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 9C_1094/2009 vom 31.5.2010 Erw.2.3). Inwiefern allerdings diesem Aspekt auch bei der Abgrenzung zwischen der selbständigen Erwerbstätigkeit und der privaten Vermögensverwaltung im Steuerrecht Rechnung zu tragen ist, kann hier dahingestellt bleiben. Vorliegend mangelt es bereits daran, dass der Personalaufwand vom Beschwerdeführer nicht begründet und ausgewiesen ist. Der diesbezüglich angefallene Personalaufwand ist entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers nicht belegt worden.

In dieser Hinsicht kann es nicht genügen, sich zum Beweis einzig auf eine Zeugenaussage der angeblich für die Gewährung und Verwaltung der Darlehen beschäftigten Person berufen zu wollen. Dem Beschwerdeführer wäre es in jedem Fall möglich und auch zumutbar gewesen, für seine Behauptung schriftliche Unterlagen (Arbeitsvertrag [bzw. Personalverleihvertrag mit der A._____ Finanz und Treuhand AG], Aufgabenbeschreibung, geschäftliche Korrespondenz etc.) vorzulegen. Dies gilt umso mehr, als die in den Akten liegenden schriftlichen Zinsabrechnungen in eine andere Richtung deuten, nämlich dass der Beschwerdeführer sich persönlich um die Gewährung und Verwaltung der Darlehen kümmerte (vgl. Steuerakten 2008 act.128 f.). Administrative Arbeiten durch K._____ finden sich demgegenüber in anderem Zusammenhang erwähnt, nämlich in der Honorarnote an die G._____ AG. Die Behauptung des Beschwerdeführers, dass sich Herr K._____ um die Verwaltung der Darlehen und die Verwaltung und Überwachung der getätigten Zinszahlungen gekümmert habe und der Personalaufwand von über Fr. 80'000.-- in der Erfolgsrechnung der A._____ Consulting im Zusammenhang mit der Gewährung und Verwaltung der Darlehen generiert worden sei, hält daher einer näheren Überprüfung nicht stand. An dieser Beurteilung vermöchte auch die Einvernahme von K._____ als Zeugen nichts zu ändern, weshalb ohne weiteres auf die Abnahme des angebotenen Beweises verzichtet werden kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung).

2.5 Schliesslich kann auch der Argumentation des Beschwerdeführers nicht gefolgt werden, wonach die Gewährung der Darlehen die Kriterien der Berufsmässigkeit (für das Betreiben von Kreditgeschäften) im Sinne des

Bundesgesetzes über die Bekämpfung der Geldwäscherei und der Terrorismusfinanzierung im Finanzsektor vom 10. Oktober 1997 (Geldwäschereigesetz, GwG; SR 955.0) erfülle, weshalb aufgrund der Einheit der Rechtsordnung auch im steuerrechtlichen Sinne von einer Berufsmässigkeit der Darlehensgewährung (bzw. gewerbsmässigen Tätigkeit) ausgegangen werden müsse.

Nach dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung gilt es widersprüchliche Entscheide im Rahmen des Möglichen zu vermeiden. Dieser Grundsatz gilt allerdings nicht absolut. Es liegt auf der Hand, dass aufgrund der unterschiedlichen Zwecksetzungen und den damit verbundenen Rechtsfolgen der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im Steuerrecht nicht notwendig gleich zu verstehen ist wie der Begriff der Berufsmässigkeit (bei Kreditgeschäften) im Sinne des GwG (und umgekehrt). Während im Bereich der Steuern der Qualifikation der Erwerbstätigkeit entscheidende Bedeutung für die Beantwortung der Frage zukommt, nach welchen Regeln das steuerbare Einkommen zu ermitteln ist, geht es im Bereich der Bekämpfung der Geldwäscherei vor allem darum zu beurteilen, ob das öffentliche Interesse an der Sorgfalt bei der Geschäftsabwicklung und an der Geldwäschereibekämpfung das private Interesse (sich nicht den Pflichten eines Finanzintermediärs unterziehen zu müssen, vorab nicht einer Selbstregulierungsorganisation beitreten zu müssen) überwiegt (vgl. de Capitani GwG 2 N 48 ff., insbes. N 51, in: Schmid [Hrsg.], Kommentar Einziehung, organisiertes Verbrechen und Geldwäscherei, Bd. II, Zürich 2002).

Selbst wenn jedoch auf den Begriff der Berufsmässigkeit im Sinne des GwG abzustellen wäre, kann es im vorliegenden Fall nicht als erwiesen gelten, dass die durchgeführten Darlehensgewährungen (unbestrittenermassen) als berufsmässige Kreditgewährung im Nichtbankensektor gemäss Art. 2 Abs. 3 Bst. a GwG qualifizieren würden. Für das Betreiben von Kreditgeschäften wird die Schwelle der Berufsmässigkeit gesondert definiert. Gemäss Art. 10a der Verordnung der Kontrollstelle für die Bekämpfung der Geldwäscherei über die berufsmässige Ausübung der Finanzintermediation im Nichtbankensektor vom 20. August 2002 (VB-GwG; SR 955.20; in der Fassung vom 21.3.2006, in Kraft seit 1.5.2006) soll eine berufsmässige Tätigkeit vorliegen, wenn mit der Kredittätigkeit im Kalenderjahr ein Bruttoerlös von mehr als Fr. 250'000.-- erzielt wird, und (kumulativ) zu einem beliebigen Zeitpunkt ein Kreditvolumen von mehr als Fr. 5 Mio. vergeben ist (aufgehoben durch Art. 8 der Verordnung über die berufsmässige Ausübung der Finanzintermediation vom 18.11.2009, VBF; SR 955.071; in Kraft vom 1.1.2010 -1.1.2016; ersetzt durch Art. 8 der Verordnung über die Bekämpfung der Geldwäscherei und der

Terrorismusfinanzierung vom 11.11.2015, Geldwäschereiverordnung, GwV; SR 955.01, in Kraft seit 1.1.2016). Insofern werden die Grenzwerte der Berufsmässigkeit für das Betreiben von Kreditgeschäften im vorliegenden Fall zweifellos bei weitem überschritten. Nach der Praxis muss jedoch weiterhin unterschieden werden zwischen den auf Profit ausgerichteten Geschäften (Betreiben von Kreditgeschäften) und den Tätigkeiten, welche vornehmlich andere Ziele verfolgen und damit nicht bankähnlichen Charakter aufweisen (sog. einfache Kreditvergabe) (vgl. Praxis der Kontrollstelle für die Bekämpfung der Geldwäscherei zu Art. 2 Abs. 3 GwG, Der Geltungsbereich des Geldwäschereigesetzes im Nichtbankensektor, Stand: 29.10.2008, S. 19 ff. Ziff. 3; abrufbar unter http://www.finma.ch/archiv/gwg/d/dokumentationen/publikationen/gwg_auslegung/index.php; vgl. dazu auch Kurzkomentar zur Verordnung über die berufsmässige Ausübung der Finanzintermediation, Stand: November 2009, sowie die in Art. 3 VBF bzw. Art. 3 GwV nicht abschliessende Aufzählung der Tätigkeiten, welche nicht als Kreditgeschäft gelten). Der Begriff der Berufsmässigkeit bleibt damit unklar und auslegungsbedürftig (vgl. dazu auch: Julien Veyrassat, Kreditgeschäft und GwG: neue Praxis der Kontrollstelle, in: TREX Der Treuhandexperte 3/2006, S. 160 ff.).

Das vom Beschwerdeführer ins Recht gelegte Schreiben der FINMA vom 27. Oktober 2014 lässt in dieser Hinsicht ebenfalls keine eindeutigen Schlussfolgerungen zu, betrifft es doch die Gewährung von Darlehen durch die H._____ GmbH. Anders als vom Beschwerdeführer dargestellt ist die H._____ GmbH (ehemals L._____ GmbH) nicht durch Umwandlung der Einzelfirma A._____ Consulting entstanden. Es handelt sich mithin insofern nicht um die Nachfolgesellschaft der A._____ Consulting. Ferner wurde die Frage der berufsmässigen Ausübung der Tätigkeit bei der H._____ GmbH von der FINMA offenbar unter den in Art. 7 VBF umschriebenen Kriterien für Finanzintermediation im Allgemeinen geprüft und nicht unter den gemäss Art. 8 VBF für das Betreiben von Kreditgeschäften besonderen Voraussetzungen. Wenn unter den gegebenen Umständen eine GwG-Unterstellung der H._____ GmbH von der FINMA bejaht wurde, kann der Beschwerdeführer daraus für den vorliegenden Fall nichts zu seinen Gunsten ableiten.

2.6 Es ergibt sich somit, dass es sich im vorliegenden Fall bei der Darlehensgewährung durch den Beschwerdeführer nicht um eine selbständige Erwerbstätigkeit handelt, sondern um private Vermögensverwaltung. Insbesondere sind keine konkreten Anzeichen für eine planmässige und systematische Vorgehensweise bei der Darlehensvergabe ersichtlich. Die

Voraussetzungen für einen gewerbsmässigen Wertschriftenhandel werden nicht erfüllt und es liegt zumindest aus steuerrechtlicher Sicht auch kein (gewerbsmässiges) Betreiben von Kreditgeschäften vor. Die gewährten Darlehen stellen daher kein Geschäftsvermögen dar, sondern sind dem Privatvermögen des Beschwerdeführers zuzuordnen. Allfällige Wertberichtigungen und Kursverluste können von den steuerbaren Einkünften nicht als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten in Abzug gebracht werden.

3.1 Es bleibt zu prüfen, ob zumindest die fraglichen Finanzierungskosten für die Wildwasserbahn und die Achterbahn B._____ als Geschäftsvermögen bilanziert werden durften, sei es als aktivierungsfähige Sachanlagen (Eigentums- oder Nutzungsrechte), oder jedenfalls als Darlehen oder sonstige rein obligatorische Forderungsrechte, und ob die darauf erfolgten Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen dementsprechend als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten von den steuerbaren Einkünften in Abzug gebracht werden konnten.

3.2 Die Vorinstanzen berufen sich darauf, dass grundsätzlich Geschäftsvermögen nur sein könne, was sich zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsführers befinde. Die Verbuchung als Sachanlage erweise sich daher als nicht handelsrechtskonform, weil sowohl die Wildwasser- als auch die Achterbahn fest mit dem Boden verbunden seien und daher aufgrund des Akzessionsprinzips zwingend im Eigentum des Grundstückseigentümers stünden. Da der Beschwerdeführer zivilrechtlich nicht Eigentum an den Bahnen erworben habe, bestehe ungeachtet der Vereinbarung vom November 2009 nach wie vor bloss eine obligatorische Forderung gegenüber der B._____. Zudem könne offen gelassen werden, wie die Vereinbarung vom November 2009 rechtlich zu würdigen sei, da die Berücksichtigung ohnehin gegen das Periodizitätsprinzip verstossen würde. Nachdem diese Forderung bislang als Darlehen betrachtet und als solches deklariert worden sei, spreche nichts dagegen, die Investition auch im Steuerjahr 2008 als Darlehen zu qualifizieren. Bei dem Darlehen handle es sich jedoch nicht um notwendiges Geschäftsvermögen. Darlehen stellten Alternativgüter dar. Es sei nicht dargetan, dass das Darlehen der Erwerbstätigkeit im Rahmen der Einzelfirma wirklich gedient habe. Wie die übrigen Darlehen des Beschwerdeführers sei mithin auch das Darlehensguthaben gegenüber der B._____ dem Privatvermögen zuzuordnen.

3.3 Nach der Ansicht des Beschwerdeführers liegt kein Verstoss gegen das Periodizitätsprinzip vor, da der Inhalt und der beabsichtigte Abschluss der Vereinbarung vom November 2009 im Zeitpunkt des Erstellens der

Jahresrechnung 2008 bereits bekannt gewesen seien, weshalb die erwähnten Anpassungen an die neuen vertraglichen Regelungen bereits im Geschäftsabschluss 2008 vorgenommen worden seien. Nach rechtlicher Prüfung kommt der Beschwerdeführer jedoch übereinstimmend mit den Vorinstanzen zum Ergebnis, dass er nicht Eigentümer der Wildwasser- und Achterbahn sein könne. Die fraglichen Anlagen seien fest mit dem Boden der Parkanlage verbunden und es sei auch kein Baurecht begründet worden, weshalb die Anlagen sachenrechtlich zwingend im Eigentum des Grundstückseigentümers stehen würden. Grundsätzlich stehe ihm über den Bilanzstichtag hinaus nur noch ein Nutzungsrecht bezüglich der erwähnten Sachanlagen zu, welches er gegen Entgelt an den Vergnügungspark abgetreten habe. Eine Forderung auf Rückzahlung des ursprünglich gewährten Darlehens bestehe nicht mehr. Handelsrechtlich sei damit die Aktivierung eines Darlehens nicht mehr möglich, sondern nur noch die Aktivierung der Wildwasser- und Achterbahn im Sinne eines Nutzungsrechts. Dies sei auch der Grund, weshalb die Investition einen wesentlichen Werteinbruch erlitten habe. In Kenntnis der neuen vertraglichen Ausgangslage habe gestützt auf das Imparitätsprinzip der Buchwert der erwähnten Sachanlagen herabgesetzt werden müssen. Die vorgenommene Abschreibung sei somit handelsrechtlich zulässig und steuerrechtlich zu genehmigen. Selbst wenn jedoch die fraglichen Investitionen entsprechend der Ansicht der Vorinstanzen auch in der Steuerperiode 2008 als Darlehen zu qualifizieren seien, würden diese in jedem Fall Geschäftsvermögen darstellen, sei es als Teil des Geschäftsvermögens der Einzelfirma oder als Teil des Geschäftsvermögens, welches sich zwingend als Folge der berufsmässigen Kreditgewährung ergebe.

3.4 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann Geschäftsvermögen einer selbständig erwerbenden Person grundsätzlich nur sein, was sich zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befindet (BGE 110 Ib 121 Erw. 2a S. 123 f. mit Nachweisen). Um bilanzierbar zu sein, muss ein Wirtschaftsgut in der vollen rechtlichen Verfügungsgewalt des Geschäftsinhabers stehen. Wer ein kaufmännisches Gewerbe betreibt, darf unter seinen Geschäftsaktiven kein einem Dritten gehörendes Wirtschaftsgut aufnehmen, weil dies ein Verstoß gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit und -klarheit darstellen würde (Urteile des Bundesgerichts 2C_379/2008 vom 4.12.2008 Erw. 2.4; 2A.52/2003 vom 23.1.2004 Erw. 3.2).

Im vorliegenden Fall aktivierte der Beschwerdeführer die Übernahme der Finanzierungskosten für die Wildwasserbahn und die Achterbahn B.____ (zunächst) im Jahr 2007 als Darlehensguthaben gegenüber der B.____. Die im

Jahr 2008 vorgenommene Umbuchung der Darlehen als Sachanlagen erfolgte aufgrund der zwischen den Parteien getroffenen Vereinbarung vom 23./26. November 2009, worin festgestellt wurde, dass die Attraktionen Wildwasserbahn sowie Achterbahn im Eigentum von A._____ Consulting stehen würden und von der B._____ für die Bereitstellung dieser Attraktionen ein umsatzabhängiger Mietzins bezahlt werde. Das Mietverhältnis wurde auf eine feste Dauer bis 31.12.2011 vereinbart, wobei am Mietende der Rückbau und die Aufteilung in M._____ -Lose für den Transport an einen von der A._____ Consulting zu bezeichnenden Ort vorgesehen war.

Auch wenn sich Vorinstanzen und Beschwerdeführer insoweit einig zu sein scheinen, dass sich die bilanzierten Sachanlagen zivilrechtlich nicht im Eigentum des Beschwerdeführers befinden könnten, ist es durchaus denkbar, dass die Wildwasserbahn und Achterbahn als Fahrnisbauten nicht Bestandteil des Grundstücks geworden sind, sondern im Eigentum des Beschwerdeführers verblieben sind. Ob die Anlagen fest mit dem Boden verbunden sind, ist dabei nicht (alleine) entscheidend (vgl. BGE 92 II 227). Art. 677 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) legt fest, unter welchen Voraussetzungen die in Art. 667 Abs. 2 ZGB umschriebene Akzession nicht eintritt. Dafür, dass es sich um Fahrnisbauten handelt, spricht insbesondere der am Miet-ende vorgesehene Rückbau und Abtransport der Attraktionen. Insofern fehlt es zumindest am subjektiven Moment der "Absicht bleibender Verbindung".

Zudem gilt es im Zusammenhang mit der Bilanzierbarkeit zu beachten, dass die Bedeutung des zivilrechtlichen Eigentums teilweise durch den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums abgelöst wird, so dass unter gewissen Umständen auch die Aktivierung eines Nutzungsrechts zulässig sein kann (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_379/2008 vom 4.12.2008).

Und schliesslich entspricht es durchaus den allgemeinen Buchführungsbestimmungen (vgl. dazu Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung [HWP], Band 1, Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, S. 45) und stellt auch keinen Verstoß gegen das (steuerrechtliche) Periodizitätsprinzip dar, wenn (negative) Wertänderungen auch nach dem Abschlussstichtag noch berücksichtigt werden, sofern diese auf Ursachen zurückzuführen sind, die bereits vor dem Bilanzstichtag eingetreten sind. Im vorliegenden Fall wurde die Vereinbarung zwar erst im November 2009 und damit nach dem Bilanzstichtag abgeschlossen. Damit wurde aber lediglich in schriftlicher Form festgehalten, was offenbar zwischen den Parteien bereits im Verlauf des Jahres 2008 (oder schon früher) seine Wirkungen entfaltet hatte

(Eigentum des Beschwerdeführers und Überlassung der Attraktionen an B._____ gegen Bezahlung eines Mietzinses).

Letzten Endes kann hier jedoch dahingestellt bleiben, wie es sich in Bezug auf die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse und die Bilanzierbarkeit der fraglichen Forderungen und gegebenenfalls Eigentums- oder Nutzungsrechte verhält, weil Geschäftsvermögen grundsätzlich nur dasjenige Vermögen bilden kann, welches einer selbständigen Erwerbstätigkeit dient, was notwendigerweise eine entsprechende selbständige Erwerbstätigkeit voraussetzt. Wie bereits im Zusammenhang mit den übrigen Finanzierungen und Darlehensgewährungen des Beschwerdeführers festgestellt wurde, werden die Voraussetzungen für einen gewerbsmässigen Wertschriftenhandel nicht erfüllt und liegt jedenfalls aus steuerrechtlicher Sicht auch kein (gewerbsmässiges) Betreiben von Kreditgeschäften vor. Nicht anders fällt die Beurteilung in Bezug auf die Finanzierung der fraglichen Wildwasserbahn und Achterbahn aus. Auch hier ist nicht ersichtlich, inwiefern vom Beschwerdeführer eine Tätigkeit entfaltet worden wäre, die über die private Vermögensverwaltung hinausgeht. Eine planmässige und systematische Vorgehensweise ist nicht erkennbar. In dieser Hinsicht kommt daher eine Qualifikation als Geschäftsvermögen nicht in Frage. Andererseits lässt sich auch nicht erkennen, dass die Forderungen und gegebenenfalls Eigentums- oder Nutzungsrechte sonst wie (unmittelbar oder mittelbar) der Geschäftstätigkeit der A._____ Consulting gedient hätten. Ein Nachweis dafür, dass (und inwiefern) der Beschwerdeführer zusätzlich zur Finanzierung für die B._____ (in besonderem Umfang) beratend tätig geworden wäre, fehlt. Die Finanzierung der Wildwasser- und Achterbahn muss daher (wie die übrigen Finanzierungen und Darlehensgewährungen des Beschwerdeführers) dem Bereich der privaten Vermögensverwaltung zugeordnet werden. Die damit begründeten Forderungen und gegebenenfalls Eigentums- oder Nutzungsrechte können insofern auch kein (bilanzierbares) Geschäftsvermögen bilden. An dieser Beurteilung vermag richtigerweise auch die später getroffene Vereinbarung vom November 2009 nichts zu ändern. Das damit vermutungsweise in erster Linie verfolgte Ziel, das investierte Kapital nicht (vollständig) zu verlieren, kann ohne weiteres auch ein privater Kapitalgeber verfolgen, weshalb sich daraus nichts für die Qualifikation als selbständige Erwerbstätigkeit ableiten lässt. Es wird auch gar nicht behauptet, dass der Beschwerdeführer selbständig am Markt als Betreiber einer Vergnügungsanlage aufgetreten wäre.

3.5 Es ergibt sich somit, dass die Bilanzierung der fraglichen Finanzierungskosten für die Wildwasserbahn und die Achterbahn B._____ als Geschäftsvermögen nicht zulässig war, und dementsprechend der

Beschwerdeführer auch nicht berechtigt war, die darauf erfolgten Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen von den steuerbaren Einkünften als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten in Abzug zu bringen.

4.1 Schliesslich fragt sich, ob die weiteren in der Erfolgsrechnung 1.1.2008 - 31.12.2008 der Einzelfirma verbuchten Aufwendungen (Personalaufwand, Fahrzeugaufwand, Kunden- und Reisespesen, diverse Unkosten) als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten in Abzug gebracht werden können. Vom Beschwerdeführer wird lediglich eine Aufrechnung eines Privatanteils Reisespesen (Hotel) in der Höhe von Fr. 47'777.95 anerkannt. Im Übrigen geht der Beschwerdeführer (weiterhin) davon aus, dass die Aufwendungen vollumfänglich in Abzug gebracht werden können.

Zu den bei selbständiger Erwerbstätigkeit geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten gehören alle Kosten, die zur Erzielung der Einkünfte aufgewendet wurden. Dabei obliegt der Nachweis für steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen der Behörde, derjenige für steuermindernde Fakten jedoch grundsätzlich dem Pflichtigen; dieser hat solche Fakten nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (Urteil des Bundesgerichts 2C_1062/2014 vom 14.7.2015 Erw. 3.1).

4.2 In der Erfolgsrechnung wurde ein Personalaufwand (AHV zzgl. Lohnaufwand) in der Höhe von Fr. 144'185.37 verbucht. Dabei wurden unter dem Lohnaufwand zur Hauptsache Zahlungen im Zusammenhang mit K._____ und N._____ verbucht.

Die Veranlagungsabteilung hat beim Personalaufwand den Geschäftsanteil ermessensweise auf Fr. 60'000.-- geschätzt (bzw. reduziert). Die Vorinstanzen haben den von der Veranlagungsabteilung (nach Ermessen) gewährten Personalaufwand von Fr. 60'000.-- nicht zum Abzug zugelassen und das veranlagte Einkommen aus selbständigem Erwerb (zusätzlich) auf Fr. 204'501.-- (= Fr. 144'501 + Fr. 60'000) erhöht, weil das Schreiben vom 28. April 2014 mit der Auflage zur Begründung und zum Nachweis der Abzüge nicht beantwortet wurde.

Den Akten ist zu entnehmen, dass mit K._____ und N._____ keine schriftlichen Arbeitsverträge abgeschlossen worden waren, da die beiden offenbar von der A._____ Finanz und Treuhand AG an die A._____ Consulting gegen Entgelt ausgeliehen worden waren. Im Weiteren werden administrative Arbeiten durch K._____ in der Honorarnote an die G._____ AG erwähnt. Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang von K._____ und N._____ tatsächlich Leistungen erbracht

wurden, lässt sich ohne entsprechende Begründung und schriftliche Beweismittel nicht überprüfen und abschätzen.

Die Beweislast für steuermindernde Fakten obliegt dem Beschwerdeführer. Blosser Behauptungen oder die in der Beschwerdeschrift beantragte Einvernahme von K._____ als Zeugen (ohne weitere schriftliche Belege) genügen hierfür nicht. Es ist deshalb nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanzen unter diesen Umständen den Abzug für den Personalaufwand verweigert haben.

4.3 Hinsichtlich der übrigen Aufwände (Fahrzeugaufwand, Kunden- und Reisespesen, diverse Unkosten) gilt es zu beachten, dass statt der geltend gemachten Abzüge aus selbständiger Erwerbstätigkeit – naheliegenderweise im Zusammenhang mit der Umqualifikation der verbuchten Honorarerträge in Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit – von der Veranlagungsbehörde unter den abziehbaren Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit insgesamt Fr. 6'600.-- (Code 314: Berufskosten), Fr. 6'000.-- (Code 318: Fahrtkosten) und Fr. 18'000.-- (Code 341: Pauschalspesenabzug [als Geschäftsanteil ermessensweise geschätzt]) anerkannt wurden.

Der in der Erfolgsrechnung der Einzelfirma verbuchte Fahrzeugaufwand (Fr. 6'000.--) wurde somit in entsprechendem Umfang unter den Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit anerkannt. Insofern erweist sich die Beschwerde als gegenstandslos.

Die verbuchten Kunden- und Reisespesen in der Höhe von Fr. 63'703.90 setzen sich zusammen aus dem Rechnungsbetrag von Fr. 40'534.30 für einen Aufenthalt im Hotel O._____ und dem Rechnungsbetrag von Fr. 23'169.60 für einen Aufenthalt im Golfhotel P._____. Dass es sich um geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten handelt, geht aus den betreffenden Rechnungen nicht hervor. Wird davon dem Antrag des Beschwerdeführers entsprechend ein Privatanteil von Fr. 47'777.95 (75%) aufgerechnet, verbleiben rund Fr. 15'925.975 (25%) als im Rahmen der Beschwerde noch zum Abzug geltend gemachte Kunden- und Reisespesen.

Wird nun berücksichtigt, dass unter den Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit von der Veranlagungsbehörde zusätzlich Fr. 6'600.-- (Code 314: Berufskosten) und Fr. 18'000.-- (Code 341: Pauschalspesenabzug [als Geschäftsanteil ermessensweise geschätzt]) anerkannt wurden, so lässt sich unschwer erkennen, dass die tatsächlich von der Veranlagungsbehörde gewährten Abzüge im Ergebnis effektiv höher sind als die vom Beschwerdeführer

nach Aufrechnung eines Privatanteils (75%) noch zum Abzug geltend gemachten Kunden- und Reisespesen in der Höhe von Fr. 15'925.975 (25%).

Wenn von den Vorinstanzen unter diesen Umständen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit keine (weiteren) Abzüge für Kunden- und Reisespesen und/oder diverse Unkosten (Fr. 350.--; SBB Halbtax K._____) gewährt wurden, ist dies nicht zu beanstanden, zumal vom Beschwerdeführer der Nachweis für die steuermindernden Fakten nicht erbracht wurde.

5.1 Der Beschwerdeführer beantragt aufgrund des Ausgangs des Verfahrens eine entsprechende Anpassung des steuerbaren Vermögens für das Steuerjahr 2008.

5.2 Wie sich feststellen lässt, wurde für die Veranlagung der Vermögenssteuer der Bilanzwert der Wildwasserbahn und Achterbahn B.____ von Fr. 2'764'000.-- als Bemessungsgrundlage übernommen (Code 920: Übrige Vermögenswerte). In diesem Wertansatz wurde die (verbuchte) Abschreibung bzw. Wertberichtigung in Höhe von Fr. 690'063.05 vollumfänglich berücksichtigt. Welcher Wert den Investitionen aufgrund der vertraglichen Entwicklung per Ende 2008 zugeschrieben werden soll, wird vom Beschwerdeführer nicht ausgeführt. Für eine weitergehende Wertberichtigung fehlt es an einem entsprechenden Antrag und einer Begründung des Beschwerdeführers.

5.3 Ebenso wenig ist ersichtlich, inwiefern sich aufgrund einer allfälligen Änderung der Zuordnung der Gesamtheit der (übrigen) gewährten Finanzierungen und Darlehen zum Geschäfts- oder Privatvermögen des Beschwerdeführers eine Korrektur des steuerbaren Vermögens ergeben sollte.

5.4 Soweit der Beschwerdeführer deshalb eine entsprechende Anpassung des steuerbaren Vermögens für das Steuerjahr 2008 beantragt, erweist sich das Rechtsbegehren als unbegründet.

6. Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

Dem Verfahrensausgang entsprechend (§ 128 StG i.V.m. § 72 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRP; SRSZ 234.110] vom 6.6.1974 bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG) sind die Verfahrenskosten (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) im Betrag von Fr. 3'500.-- dem Beschwerdeführer aufzuerlegen.

Eine Parteientschädigung ist ebenfalls dem Verfahrensausgang entsprechend nicht zuzusprechen (vgl. § 128 StG i.V.m. § 74 Abs. 1 VRP; Art. 144 Abs. 4 DBG)

i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren
[Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021] vom 20.12.1968).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten für das verwaltungsgerichtliche Verfahren (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) werden auf insgesamt Fr. 3'500.-- festgesetzt und dem Beschwerdeführer auferlegt. Er hat am 15. September 2014 einen Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- bezahlt, so dass er innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides noch Fr. 1'000.-- auf das Postkonto 60-22238-6 des Verwaltungsgerichts zu überweisen hat.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde* in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, erhoben werden (Art. 42 und 82ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht, BGG, SR 173.110).

Soweit die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht zulässig ist, kann in derselben Rechtschrift subsidiäre Verfassungsbeschwerde* erhoben und die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden (Art. 113ff. BGG).

5. Zustellung an ...