

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Bernd Sommerauer, Plüddemanngasse 77, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 16. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 7. Oktober 2019 betreffend Einkommensteuer 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird *im Umfang der Beschwerdevorentscheidung* des Finanzamtes vom 11. März 2021 *Folge gegeben*.

II. Die **Einkommensteuer 2017** wird mit **€ 69.261,-** festgesetzt.

Die Ermittlung der maßgeblichen Bemessungsgrundlage und die Berechnung der festgesetzten Abgabe ergeben sich aus der Beschwerdevorentscheidung vom 11. März 2021; diese Berechnungen bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erklärte im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit. In seiner Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gibt er seine Tätigkeit mit „Unternehmensberatung“ an. Die Einnahmen des Streitjahres iHv. € 200.000,- (netto) resultieren aus einer (einzigen) Rechnung vom 28.6.2017.

Strittig ist vor dem BFG die Abzugsfähigkeit folgender Betriebsausgaben:

- Miete (für eine Wohnung) iHv. € 5.850,-

- „Provisionen“ an Dritte iHv. € 26.500,-
- Beratungsaufwand iHv. € 47.000,-

Vor Ergehen des angefochtenen Bescheides forderte das Finanzamt den Bf. mittels *Vorhalt* auf, die genannten Betriebsausgaben belegmäßig nachzuweisen bzw. die jeweiligen Empfänger zu benennen.

Im beschwerdegegenständlichen **Bescheid** ließ das Finanzamt die oa. Betriebsausgaben mit folgender Begründung nicht zum Abzug zu:

„Da Sie auf die Anfrage vom 2.9.2019 mit Termin 19.9.2019, Fristverlängerung mit Termin 3.10.2019, die Angaben verweigert haben, werden Ihnen die abgesetzten Aufwendungen gem. §162 (2) BAO nicht anerkannt.“

Mit seiner **Beschwerde** legte der Bf. bezüglich der fraglichen Ausgaben verschiedene Belege vor. Eine Darlegung der betrieblichen Veranlassung dieser Aufwendungen enthält der Beschwerdeschriftsatz nicht.

Daraufhin forderte das Finanzamt den Bf. mit (zweitem) *Vorhalt* vom 10.3.2020 auf, weitere (aussagekräftige) Unterlagen vorzulegen.

Seitens des Bf. wurden zunächst keine weiteren Unterlagen beigebracht.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 11.3.2021 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid (zugunsten des Bf.) ab.

In der (ausführlichen) gesonderten Begründung führt das Finanzamt ua. aus, dass für die Beurteilung des betrieblichen Zusammenhanges (und somit der Abzugsfähigkeit von Ausgaben) eine exakte Leistungsbeschreibung erforderlich sei. Der Lohnaufwand wurde – bis auf einen DB iHv. € 147,- - auf Grund des zwischenzeitig vorgelegten Lohnzettels anerkannt. Der Provisionsaufwand betreffe inhaltlich nicht näher dargestellte „Aufwendungen“ der Dienstnehmerin des Bf. Ein betrieblicher Zusammenhang sei nicht erkennbar, zumal die Leistungsbeschreibung in der vorgelegten Rechnung auf *„meine getätigten Aufwendungen“* laute. Auch bezüglich der Beratungskosten, die aus (insgesamt drei) Rechnungen einer deutschen Steuerberatungskanzlei sowie eines Schweizer Rechtsanwaltes resultieren, rügt das Finanzamt insbesondere die mangelnde Erkennbarkeit der betrieblichen Veranlassung. In allen diesen (drei) Rechnungen wird auf Beratungen im Zusammenhang mit der *„Errichtung einer Firmenstruktur im Ausland“* verwiesen.

Im **Vorlageantrag** gesteht der Bf. die mangelhafte Beantwortung der behördlichen Vorhalte zu. Wiederum werden einige Unterlagen vorgelegt und ergänzendes Vorbringen erstattet.

In der Folge wandte sich das Finanzamt mittels Auskunftersuchen vom 11.5.2021 an die PS GmbH & Co KG zwecks Klärung, ob und inwieweit zwischen dieser und dem Bf. im Streitjahr tatsächlich geschäftliche Verhandlungen stattgefunden haben bzw. eine Geschäftsbeziehung bestanden hat.

Im weiteren Verlauf ersuchte das Finanzamt den Bf. mit (drittem) *Vorhalt* vom 25.5.2021 abermals – insbesondere hinsichtlich der Beratungskosten – um Vorlage detaillierter Unterlagen sowie um Darlegung der betrieblichen Veranlassung der strittigen Ausgaben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Beschwerdeführer erzielte im Streitjahr als Unternehmensberater Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (s. Deckblatt der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2017).

Seine Einnahmen beliefen sich auf insgesamt € 200.000,-. Diese resultieren zur Gänze aus einer (einzigen) Rechnung vom 28.6.2017. Mit dieser stellte er den genannten (Netto-)Betrag der C GmbH & Co KG (in W) für seine *„erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb Ihrerseits der Grundstücke mit den Nummern 1/1, 2/2, 3/3 in der Gem. P von der A GmbH im Leistungszeitraum von Februar 2017 bis einschließlich Juni 2017 pauschal in Rechnung“* (s. Rechnung Nr. 12 des Bf. vom 28.6.2017).

In den Folgejahren 2018 und 2019 erklärte der Bf. jeweils Umsätze bzw. Einkünfte iHv. € 0,- (s. die jeweiligen Abgabenbescheide vom 11.3.2021 sowie vom 14.4.2022).

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Beschwerdevorbringen sowie aus den angeführten Unterlagen, insbesondere der Rechnung vom 28.6.2017, den Abgabenerklärungen und der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2017.

In Streit steht der Abzug folgender Betriebsausgaben:

- Mietaufwand von € 5.850,-
- „Provisionsaufwand“ von € 26.500,-
- Beratungsaufwand von € 47.000,-

Der Beschwerdeführer wurde vom Finanzamt **mit insgesamt drei Vorhalten** ersucht, die betriebliche Veranlassung der strittigen Ausgaben darzulegen bzw. nachzuweisen und entsprechende Unterlagen vorzulegen. In der Beschwerdevorentscheidung sowie im Vorlagebericht an das BFG wurde ebenso auf die mangelnde Darlegung des betrieblichen Veranlassungszusammenhanges hingewiesen.

Rechtlich gilt für Betriebsausgaben Folgendes:

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

Auch Aufwendungen zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen sind ihrem Wesen nach Betriebsausgaben, soweit ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen und somit einer Einkunftsquelle besteht (VwGH 27.6.2000, 95/14/0134 mwN; dies gilt auch für Werbungskosten, zB VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096; VwGH 4.6.2003, 99/13/0173; uva.)

Für eine Berücksichtigung solcher „Vor-Betriebsausgaben“ reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Betätigung aus noch der Umstand, dass der Pflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung ist diesfalls, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann (s. Jakom/*Marschner* EStG, 2024, § 4 Rz 276).

Auch vergebliche Betriebsausgaben können uU. abzugsfähig sein (zB VwGH 10.11.1993, 93/13/0108 mwN). Hier gilt ebenfalls, dass die Absicht zur geplanten Aufnahme einer (künftigen, letztlich jedoch nicht begonnenen) Tätigkeit durch geeignete Unterlagen nachzuweisen ist.

Die Betriebsgründung (bzw. die beabsichtigte Aufnahme einer steuerlich relevanten Betätigung) muss zudem zielstrebig betrieben werden (s. *Doralt*, EStG¹⁹, § 4 Tz 235, mwN).

Zu den Mietzahlungen (für eine Wohnung):

Die geltend gemachten Mietzahlungen von € 5.850,- betreffen die Anmietung einer Wohnung in O. Der Bf. legte dazu 2 Erlagscheine sowie ein Urteil des BG Baden vom 7.11.2019, mit welchem er zur Zahlung offener Mietrückstände verurteilt wurde, vor.

Der Bf. begründet die betriebliche Veranlassung der Mietzahlungen in der *Beilage 5* zum Vorlageantrag damit, dass er im Zuge der Vermittlung der Grundstücke 1/1, 2/2 und 3/3 in P, welche der A GmbH gehörten, regelmäßig in O, dem Sitz dieser zu S-Gruppe gehörenden Firma, zu tun gehabt hätte. Das habe sich auch 2018 nicht geändert, auf Grund unterschiedlichster Projekte habe er regelmäßige Termine an diesem Firmensitz wahrnehmen müssen. Sein beruflicher Schwerpunkt habe sich dorthin verlagert. Die Termine seien sehr zeitaufwendig und die Wohnung daher notwendig gewesen (als Ersatz für ein Hotel). Die Wohnung sei beginnend mit 1.7.2017 angemietet und am 31.12.2018 zurückgegeben worden.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den Einkünften

(Z 1) die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge sowie

(Z 2 lit. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Unter dieses Abzugsverbot fallen ua. Ausgaben für eine Wohnung (selbst zur Wohnsitznahme am Beschäftigungsort; zB VwGH 27.6.2012, 2008/13/0156; VwGH 27.7.1997, 92/13/0175).

Daher ist den geltend gemachten Mietausgaben schon auf Grund der Bestimmung des § 20 Abs. 1 EStG der Abzug zu verwehren. Ausgaben für den Haushalt und die Lebensführung des Abgabepflichtigen sind nicht abzugsfähig.

Der Bf. bringt auch nicht vor, dass - und gegebenenfalls aus welchen Gründen - ihm eine allfällige Wohnsitzverlegung nicht zumutbar gewesen wäre.

Darüber hinaus sei ergänzend darauf verwiesen, dass eine betriebliche Veranlassung dieser Ausgaben überdies aus folgenden Gründen nicht nachvollziehbar erscheint:

Der Bf. führt aus, die Anmietung der Wohnung in O sei erfolgt, da er im Zuge der Vermittlung der oa. Grundstücke in P regelmäßig in O zu tun gehabt hätte.

Dem ist entgegen zu halten, dass die Anmietung der Wohnung erst mit 1.7.2017 begonnen hat; die Vermittlung der Grundstücke in P wurde jedoch bereits im Juni 2017 beendet bzw. abgerechnet. Ein Zusammenhang mit den erklärten Einnahmen 2017 ist sohin nicht ersichtlich.

Wenn der Bf. auf weitere „Projekte“ im Umfeld von S-Gruppe verweist (s. zB S. 4 des oa. Gerichtsurteiles), so legt der Bf. diesbezüglich nicht hinreichend konkret dar, um welche Projekte es sich dabei gehandelt haben soll. Erwähnt wird lediglich der versuchte Verkauf der „X“-Halle in P, nähere Angaben hierzu macht der Bf. jedoch nicht, geschweige denn wurden aussagekräftige Unterlagen vorgelegt; dies, obgleich laut Bf. regelmäßig sehr zeitaufwendige Termine in O wahrgenommen worden seien.

In den Jahren 2018 und 2019 hat der Bf. zudem weder Umsätze getätigt noch Einnahmen lukriert. Mit welcher konkreten betrieblichen Tätigkeit ein Zusammenhang dieser Mietausgaben bestehen sollte, bleibt völlig im Dunkeln.

Wie oben angeführt ist den Mietzahlungen jedoch ohnehin schon auf Grund der Bestimmung des § 20 Abs. 1 EStG der Abzug zu versagen.

Zum Provisionsaufwand:

Wie der VwGH, 19.4.2018, Ra 2017/15/0041, ausgeführt hat, bedarf es seitens eines Betriebsausgaben geltend machenden Abgabepflichtigen für die Darlegung der betrieblichen

Veranlassung von Zahlungen - generell - einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, "Bemühungen", uä. erfolgt sein sollen. Die Anerkennung der betrieblichen Veranlassung solcher Zahlungen hat eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen - und auf dieser Sachverhaltsgrundlage die Beurteilung als betrieblich veranlasst - zur Voraussetzung (vgl. auch VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165, mwN). Dies gilt auch für "Provisionsaufwendungen" (VwGH 15.9.2016, 2013/15/0274; VwGH 26.1.2012, 2009/15/0032).

Der Bf. machte unter dem Titel „*Provisionen an Dritte*“ einen Betrag von € 26.500,- als Betriebsausgabe geltend.

Zum Nachweis legte er mit dem Beschwerdeschriftsatz eine von Frau AM (ohne Adressangabe) ausgestellte Rechnung vom 11.12.2017 vor. Darin bestätigt diese, vom Bf. *„für meine getätigten Aufwendungen im Zeitraum von 1.1.2017 bis jetzt die Summe von EUR 26.500,- erhalten zu haben. Davon heute EUR 4.500,- in bar.“*

Trotz mehrmaliger Aufforderung durch das Finanzamt (und entsprechenden Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung) hat der Bf. weder Inhalt noch Umfang der von Frau AM erbrachten Leistungen dargelegt, geschweige denn nachgewiesen. Es bleibt völlig unklar, welche „*Aufwendungen*“ die Rechnungslegerin für den Bf. getätigt bzw. welche Leistungen sie erbracht haben soll.

Mangels der – von der oa. Rechtsprechung geforderten – (detaillierten) Beschreibung der von Frau AM in Rechnung gestellten „Leistungen“ ist ein betrieblicher Veranlassungszusammenhang nicht einmal annähernd erkennbar.

Der geltend gemachte Betrag von € 26.500,- war sohin nicht zum Abzug zuzulassen.

AM war zudem im Streitjahr beim Bf. nichtselbständig tätig (Bruttobezüge: € 10.680,-). Der entsprechende Lohnaufwand wurde vom Finanzamt mittels Beschwerdeentscheidung als Betriebsausgabe anerkannt. Dass die Dienstnehmerin daneben vom Bf. noch weitere (weitaus höhere) Einnahmen für nicht näher spezifizierte Leistungen auf selbständiger Basis erhalten haben soll, erschließt sich nicht.

AM erzielte laut Einkommensteuerbescheid 2017 vom 2.6.2020 ausschließlich nichtselbständige Einkünfte. Einkünfte aus betrieblicher Tätigkeit erklärte sie im Streitjahr nicht.

Zu den Beratungskosten:

Der Bf. macht in seiner Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter sonstigem Beratungsaufwand einen Betrag von insgesamt € 47.000,- geltend. Dieser Betrag resultiert aus folgenden drei Rechnungen:

a) Rechnung der V GmbH (Deutschland) vom 31.7.2017 über € 12.000,-

In dieser wird auf eine Vereinbarung über die Beratung und Vermittlung zur Projektierung „Kiesabbau in K“ verwiesen. Die verrechneten Leistungen werden wie folgt umschrieben:

- Beratende Tätigkeit betreffend der Erstellung einer Firmenstruktur in Deutschland und Österreich.
- Weitere Beistellung von Know- How bei der Projektierung eines Kieswerk in Deutschland und Österreich.

b) Rechnung Rechtsanwalt AO (mit Kanzleiadressen in Deutschland und in der Schweiz) vom 7.8.2017 über € 15.000,-:

„Für die anwaltliche Beratung im obgenannten Zeitraum im Zusammenhang mit der Errichtung einer Firmenstruktur im Ausland erlaube ich mir...“

c) Rechnung Rechtsanwalt AO vom 29.9.2017 über € 20.000,-:

„Für die anwaltliche Beratung im obgenannten Zeitraum im Zusammenhang mit der Errichtung einer Firmenstruktur im Ausland und einer von Ihnen geplanten Firmenübernahme erlaube ich mir...“

Bezüglich der Rechnung der V* GmbH führt der Bf. im Vorlageantrag erstmals näher aus wie folgt:

„Es sollte zu einem zwischen der PS GmbH & Co. KG und der noch zu gründenden „Kieswerk GmbH“ an welcher [der Bf.] in weiterer Folge beteiligt werden hätte sollen, Pachtvertrag kommen, welcher die Gewinnung von 2 Millionen Tonnen Kies aus dem bestehenden, jedoch nach wie vor kaum genutzten Kieswerk erwirtschaften hätte sollen. In der Beilage 2 finden Sie den Entwurf des Pachtvertrages, welcher letztendlich auch das Ergebnis des Beratungsaufwandes darstellte. Es ist ersichtlich, dass der Vertragspartner die Kieswerk GmbH i.G. (IN GRÜNDUNG) hätte sein sollen.

Um die Voraussetzungen eines solchen Pachtvertragsvorschlages überhaupt tätigen zu können, war es notwendig, unter Beiziehung der Vereinten Treuhand GmbH, die grundsätzlichen Voraussetzungen der Möglichkeiten der Gewinnung zu analysieren und zu bewerten.

Es liegen mannigfaltige Bescheide des gegenständlichen Kieswerks sowie Materialanalysen vor, welche die Grundlage der gegenständlichen Leistungsverrechnungen bildete, und letztendlich in den Betriebspachtvertragsentwurf mündete, der ebenfalls diesem Vorlageantrag beigelegt

wird, jedoch als solcher niemals zustande gekommen ist. (Es kam in weiterer Folge auch nicht zur Gründung der „Kieswerk GmbH“, an der Herr GL beteiligt werden hätte sollen).

Der Umstand der Zahlung der 12.000,00 EUR aus der Sphäre des [Bf.] konnte jedoch zu diesem Zeitpunkt nur als natürliche Person vorgenommen werden, da es - wie bereits erwähnt - die gegenständliche GmbH noch nicht gab, und wie sich später herausstellte, auch nicht geben würde.

De facto wurden jedoch diese Aufwendungen getätigt, und die entsprechenden Nachweise auch beigelegt.

Unter den Projektunterlagen haben wir exemplarisch noch technische Berichte zu erfolgten Bescheiden aus dem Jahr 2001 betreffend der Nassbaggerung R und der Nutzung (Abänderung der Folgenutzung in sanfte Badenutzung) beigelegt.

Seitens [des Bf.] wurden mir dann auch noch per E-Mail (siehe Beilage 3) Fotos übermittelt, welche aus dem Jahr 2017 die letztendliche Projektierung des Objektes darstellen, wie sie seitens der Projektpartner hätte ausschauen sollen. Es handelt sich hierbei um eine geplante Nutzung eines Badesees. Durch die Gewinnung des Kiesel hat dieser Badensee vergrößert werden sollen, und die dadurch entstehenden Flächen auch als Bauland umgewidmet werden sollen, (vergleichbar den Gründen in Unterpremstätten Schotterteiche Schwarzl, Copacabana Graz, O Projekt XY). In den mir seitens meines Mandanten übermittelten E-Mail mit den Fotos wurden auf der Skizze [des Bf.] handschriftlich folgendes vermerkt: blauer Bereich - die geplante Gewinnung der Wasserfläche durch die Ausbaggerung des Kiesel, sowie die gelb ersichtlich geplante Errichtung von Immobilien nach erfolgter Umwidmung am Rande des geplanten Badeteichs. Die Ansprechperson in der gegenständlichen Causa war der ... im Zuge der Corona-Situation nicht greifbare Herr GL, welcher jedoch zwischenzeitig natürlich wieder erreichbar ist.“

Daraufhin stellte das Finanzamt ein Auskunftersuchen an die PS GmbH & Co KG mit dem Ersuchen um nähere Darstellung einer allenfalls intendierten Verpachtung an eine „Kieswerk GmbH“ (iG.).

Die PS GmbH & Co KG beantwortete den Vorhalt per E-Mail vom 19.5.2021 wie folgt:

„Im Jahr 2013 wurde die PS GmbH & Co KG von einem gewissen Herrn GL kontaktiert und es wurde von diesem zugleich das Interesse bekundet, in Verhandlungsgespräche über einen Pachtvertrag zum Abbau von Kies auf den gegenständlichen Liegenschaften treten zu wollen.

Gesprächspartner waren der eben genannte Herr GL sowie [der Bf.]. Anfang 2014 wurde seitens der PS GmbH & Co KG von weiterführenden Verhandlungstätigkeiten allerdings rasch Abstand genommen, da - unserer Wahrnehmung nach und soweit noch erinnerlich - sowohl die Ernsthaftigkeit als auch die geschäftsüblichen Sitten für einen Vertragsabschluss von der

Gegenseite nicht geben waren. Zumal wurde uns erklärt, dass sich die Kieswerk GmbH i.G. als möglicher zukünftiger Vertragspartner noch nicht einmal errichtet hatte.

Wir halten fest, dass zu keiner Zeit zwischen der PS GmbH & Co KG und einer Kieswerk GmbH i.G. ein aufrechtes Vertragsverhältnis bestand. Bei den Interaktionen mit den Vertretern der Kieswerk GmbH i.G. handelte es sich um reine Sondierungsgespräche, welche ohne Begründung rechtswirksamer Verpflichtungen beider Seiten - ebenso weit entfernt von einem etwaigen vorvertraglichen Schuldverhältnis - beendet wurden. So wurden lediglich die Möglichkeiten einer etwaigen Zusammenarbeit ausgelotet, welche sich binnen kürzester Zeit als nicht in unserem Geschäftsinteresse liegend herausstellten. Es lag zu keinem Zeitpunkt ein auch nur annähernd unterschriftsreifes Projekt vor.

Aufgrund der zeitlichen Entfernung sowie dem nicht näher verfolgten Interesse an einem Vertragsabschluss, ist es uns leider nicht mehr möglich, genauere Details zu den oben angeführten Herren sowie deren Funktionen in der Kieswerk GmbH i.G. bzw. dem zu gründenden Unternehmen selbst zu liefern. Darüber hinaus ist uns eine Kieswerk GmbH i.G. mangels ihrer Rechtspersönlichkeit auch nicht als Unternehmen gegenüber aufgetreten. Es war uns vielmehr nur bekannt, dass sich diese Gesellschaft in einem nicht näher definierten Stadium ihrer Gründung befände und es sich bei der Kieswerk GmbH i.G. für uns vielmehr um eine Art Projektbezeichnung handelte. Es ist der PS GmbH & Co KG ferner unbekannt, ob und in welcher Rolle die beiden Herren für eine gegebenenfalls zu einem späteren Zeitpunkt errichtete Kieswerk GmbH i.G. aufzutreten gedachten. Der unverbindliche Charakter der Gespräche wird unter anderem dadurch untermauert, dass uns die Vornamen der beiden Herren nicht erinnerlich sind und sich diese auch in unseren Aufzeichnungen nicht mehr wiederfinden (...)

Unter Verweis auf diese Antwort erging seitens des Finanzamtes nochmals ein umfassender – der insgesamt dritte - Fragenvorhalt (vom 25.5.2021) an den Bf. Insbesondere ersuchte das Finanzamt um Darlegung, „inwiefern ein tatsächlicher Zusammenhang mit der Bezahlung des „Projektes mit der PS GmbH & Co KG“ vom 16.8.2017 an die V GmbH iHv. € 12.000,- und der nur kurzen Interessensbekundung im Jahr 2013 / 2014 besteht. Legen Sie dazu taugliche Unterlagen vor, die eine entsprechende Leistungserbringung der V* - Leistungszeitraum bis 2017! - belegen.“

In Bezug auf die verrechneten Leistungen der Kanzlei AO* wurde der Bf. um Vorlage sämtlicher Unterlagen (Belege, Daten, E-Mails, Skizzen, Termine etc.) im Zusammenhang (ua.) mit der geplanten Firmenstruktur und/oder der geplanten Firmenübernahme ersucht.

Auf den Vorhalt der Abgabenbehörde reagierte der Bf. per E-Mail vom 14.6.2021:

„Betreffend dem PS gebe ich an, dass es nicht nur in den Jahren 2104/ 2015 Aktivitäten seitens des Herrn GL gegeben hat - das war bevor an H verpachtet wurde, sondern insbesondere 2017, da ein neuer Betreiber seitens PS gesucht wurde.*

H konnte die vereinbarten Jahresmengen nicht erfüllen und wurde schließlich vorzeitig durch T ersetzt.

Es gab diverse Termine bei verschiedenen Repräsentanten von PS und auch intensiven Kontakt mit H, da geplant war, seine Aufbereitungsanlage oder Teile der Geräte zu übernehmen.*

(...) Ich ersuche höflichst um eine Verlängerung der Frist für die Nachreichung bis 15. Juli 2021, da die Unterlagen, die zumindest zum großen Teil in Zusammenhang mit anderen Kooperationspartnern stehen in der Kanzlei AO noch anzufordern sind (...)*

Darauf erwiderte das Finanzamt (per E-Mail vom 14.6.2021), dass grundsätzlich kein Grund für eine Fristverlängerung bestehe, „da Sie im bisherigen Verfahren mehrmals um Vorlage entsprechend aussagekräftiger Nachweise ersucht wurden.

Da die Zuständigkeit nicht mehr beim Finanzamt liegt, entscheidet über Ihre Ansuchen und Anbringen das Bundesfinanzgericht. (...) MMn. wurden die noch abzuklärenden Fragen gestellt - eine vollständige Beantwortung obliegt Ihnen - eine Würdigung erfolgt durch das BFG. (...)“

Der Bf. begründet einen Zusammenhang der fraglichen Beratungsleistungen – wie oben auszugsweise wörtlich wieder gegeben - im Wesentlichen mit der Projektierung bzw. dem geplanten Betrieb eines Kieswerkes in R/K. Er legte dazu den (nicht unterfertigten) Entwurf eines Pachtvertrages vor, in welchem die PS GmbH & Co KG (als Verpächterin) bzw. die letztlich nicht gegründete Kieswerk GmbH (als Pächterin) eines Betriebes (Kieswerkes) aufscheinen.

Damit scheidet ein Zusammenhang mit den vom Bf. 2017 erzielten Einnahmen von € 200.000,- zweifelsohne aus, da diese (ausschließlich) die Vermittlung von Grundstücken in P betrafen.

Was die Rechnungen der Kanzlei AO* anlangt, so lassen diese keine Verbindung mit dem geplanten Betrieb eines Kieswerkes erkennen. Der Bf. behauptet einen solchen im Übrigen auch nicht.

Dem Vorlageantrag war ein Schreiben der Kanzlei AO* vom 24.3.2021 beigelegt (*Beilage 4*), in welchem Rechtsanwalt AO den Leistungsumfang wie folgt beschreibt:

„Sie planten seinerzeit den geschäftlichen Umzug in die Schweiz bzw. nach Liechtenstein.

Hintergrund waren erleichterte gewerberechtlichen Bedingungen in der Schweiz, die Akzeptanz von Offshore-Konstruktionen durch den Fiskus und bessere Finanzierungsmöglichkeiten auch im Venturecapital-Bereich. Hierbei wurden Sie von mir ausführlich beraten, auch wurden geeignete Kontakte zu Treuhandgesellschaften und weiteren externen Beratern hergestellt. (...)

In der Sache selbst sind die erörterten Gesellschaftskonstruktionen (GmbH, AG, Stiftung und Trust) dann nicht realisiert worden, auch wollten Sie Ihren Wohnsitz nicht in die Schweiz bzw. nach Liechtenstein verlegen.“

In den Rechnungen wird jeweils auf die Beratung im Zusammenhang mit der Errichtung einer Firmenstruktur im Ausland und mit einer „geplanten Firmenübernahme“ verwiesen.

Ein Zusammenhang dieser Beratungsleistung mit der Projektierung eines Kieswerkes bestand ganz offenkundig nicht.

Aufwendungen für Unternehmensprüfungen und –bewertungen im Zusammenhang mit der Vorauswahl von möglichen Unternehmenserwerben sind zudem keine Betriebsausgaben, wenn kein hinreichender Zusammenhang mit einem künftigen Betrieb dargetan wird (UFS 16.1.2012, RV/1213-W/11). Das gilt nach hg. Ansicht auch für nicht näher spezifizierte Beratungen in Zusammenhang mit Investitions- und Finanzierungsmöglichkeiten sowie der Erörterung verschiedener Gesellschaftskonstruktionen, wenn diese keinen Zusammenhang mit einer bestimmten (künftigen) betrieblichen Betätigung erkennen lassen.

Der Bf. erzielte in den Jahren 2018 und 2019 keine Einnahmen. Laut der eingangs dargestellten Rechtslage erfordert der Abzug von vorweggenommenen (oder vergeblichen) Betriebsausgaben, dass die Absicht zur Aufnahme einer (konkret dargelegten) betrieblichen Tätigkeit durch bindende Vereinbarungen oder sonstige über die bloße Absichtserklärung hinausgehende Umstände klar erkennbar nach außen in Erscheinung tritt. Zudem ist ein zielstrebiges Vorgehen gefordert.

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht gegeben: Der Bf. legte weder bindende Vereinbarungen noch sonstige Unterlagen vor, aus denen auf eine geplante – näher dargestellte - betriebliche Tätigkeit (bzw. Einkunftsquelle) geschlossen werden könnte. Es wurde seitens des Bf. nicht einmal ansatzweise dargetan, welche Betätigungen/Geschäfte geplant waren. Es erscheint zudem fraglich, ob ein Zusammenhang mit potenziell in Österreich geplanten steuerbaren (letztlich aber nie entfalteten) Tätigkeiten herstellbar ist, da der Bf. – so der Inhalt des oa. Schreibens der Kanzlei AO* – seinen „geschäftlichen Umzug“ ins Ausland geplant habe.

Hinsichtlich der Rechnung der V* GmbH bringt der Bf. (im Vorlageantrag) vor, der vorgelegte Vertragsentwurf betreffend die – geplante, aber nicht verwirklichte - Pacht eines Kieswerkes stelle das Ergebnis des Beratungsaufwandes dar.

Denkbar wäre auch bezüglich dieser Aufwendungen – bei Vorliegen der oa. Voraussetzungen - (nur) eine Berücksichtigung als vorbereitende (aber im Ergebnis vergebliche) Betriebsausgaben.

Das Kieswerk hätte durch eine GmbH betrieben werden sollen, welche jedoch letztlich nie gegründet wurde. An dieser hätte nicht nur der Auftraggeber des Bf., ein Herr GL, sondern offenbar auch der Bf. selbst beteiligt werden sollen (s. S. 1 des Vorlageantrages, ganz unten). Welcher Art diese Beteiligung sein hätte sollen, legt der Bf. nicht näher dar.

Da der Bf. im Streitjahr als Unternehmensberater tätig war, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass der Bf. im Zusammenhang mit dem Kieswerk in erster Linie als Berater bzw. Vermittler (Projektentwickler) für Herrn GL tätig geworden ist. Das erschließt sich aus dem Vorbringen des Bf. in seiner E-Mail vom 14.6.2021, welchem zufolge es seitens des Herrn GL* nicht nur in den Jahren 2014/15 Aktivitäten gegeben hätte, sondern *„insbesondere 2017, da ein neuer Betreiber seitens PS gesucht wurde.“* Einnahmen bzw. Umsätze aus einer Geschäftsbeziehung mit Herrn GL hat der Bf. jedoch – zumindest in den Jahren 2017 bis 2019 – nicht erzielt (bzw. nicht erklärt).

Trotz wiederholter Ersuchen des Finanzamtes (zuletzt mit Vorhalt vom 25.5.2021) hat der Bf. einen Zusammenhang der fraglichen Beratungsleistungen mit der seitens der PS GmbH & Co KG bestätigten Kontaktaufnahme durch Herrn GL und den Bf. in den Jahren 2013/14 nicht näher konkretisiert. Er führt vielmehr – lediglich allgemein gehalten - aus, dass es auch im Jahr 2017 entsprechende *„Aktivitäten seitens des Herrn GL* gegeben“* habe. Konkrete Ausführungen zu seiner Geschäftsbeziehung mit Herrn GL sowie zu den 2017 entfalteten *„Aktivitäten“* bleibt der Bf. schuldig. Er legte auch keine weiteren Unterlagen vor, obwohl er dies in seiner E-Mail vom 14.6.2021 noch in Aussicht gestellt hat, und obwohl das Finanzamt den Bf. mit insgesamt drei Vorhalten um Vorlage geeigneter Dokumente ersucht hat. Der Bf. verweist selbst mehrmals darauf, dass es einschlägige Unterlagen geben würde, etwa in seinem Vorlageantrag, wo er ausführt, es würden *„mannigfaltige Bescheide des gegenständlichen Kieswerkes sowie Materialanalysen“* vorliegen. Laut E-Mail vom 14.6.2021 habe es diverse Termine bei verschiedenen Repräsentanten der PS GmbH & Co KG und *„auch intensiven Kontakt mit H* gegeben, da geplant war, seine Aufbereitungsanlage oder Teile der Geräte zu übernehmen.“* Der Bf. legte aber weder Bescheide noch Materialanalysen noch allfällige Korrespondenz(en) bezüglich der Termine und der *„intensiven Kontakte“* mit verschiedenen Personen vor. Es werden auch keine konkreten Namen von *„Repräsentanten“* der PS GmbH & Co KG genannt.

Der Bf. legte lediglich einen kurzen Ausschnitt aus einer *WhatsApp*-Korrespondenz mit H* (von November/Dezember 2017) vor. In dieser erkundigt sich H* (der damals offenbar Pächter des Kieswerkes war) beim Bf.: *„Ist das mit der Grube noch im Laufen?“* Antwort des Bf.: *„Alles ist ok. Ich melde mich später.“* H*: *„Ist Herr GL abgesprungen?“* Bf.: *„Nein, ich habe erst gestern mit ihm gesprochen. Der will das machen.“* Aus diesem Chatverlauf lässt sich jedoch kein hinreichend konkreter Zusammenhang mit den geltend gemachten Beratungskosten ableiten.

Wenn der Bf. seinem Vorlageantrag zwei Unterlagen (technische Ausführungen einer Zivilingenieurin für Bauwesen) zum Ausführungsprojekt *„Nassbaggerung R“* (von Juni 2000 sowie von April 2001) beifügt, so ist nicht erkennbar, inwieweit diese 16 bzw. 17 Jahre alten Berichte mit den fraglichen Beratungskosten zusammenhängen sollen. Ebenso wenig lassen die mit dem Vorlageantrag vorgelegten (drei) Fotos von (nicht lesbaren) Plänen nicht erkennen,

wer diese erstellt haben sollte bzw. welches konkrete Projekt oder welche betriebliche Betätigung diese betreffen würden.

Wie bereits ausgeführt wurde, könnte bei den gegenständlichen Beratungskosten nur eine Berücksichtigung als „Vor-Betriebsausgaben“ oder als vergebliche Betriebsausgaben in Frage kommen. Dies würde jedoch einen ausreichend erkennbaren Zusammenhang mit (geplanten) künftigen Betriebseinnahmen und somit einer Einkunftsquelle erfordern (s. oa. Rechtslage). Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf die betriebliche Tätigkeit gerichtete Entschluss des Abgabepflichtigen muss klar und deutlich nach außen in Erscheinung treten (zB für eine geplante Vermietung: VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0016).

Diese Voraussetzungen sind im Beschwerdefall auch hinsichtlich der Rechnung der V* GmbH nicht erfüllt. Bindende, auf eine künftige betriebliche Tätigkeit oder ein im Rahmen der selbständigen Tätigkeit des Bf. als Unternehmensberater angestrebtes (letztlich aber nicht zustande gekommenes) Geschäft gerichtete Vereinbarungen liegen nicht vor. Der Bf. legt zudem nicht konkret dar, welche Personen in welcher Weise an einer allfällig gegründeten GmbH beteiligt worden wären. Es bleibt unklar, ob er (lediglich) als Vermittler bzw. Berater in Erscheinung treten oder aber, ob er allenfalls selbst Gesellschafter einer Kieswerk Betriebs GmbH werden wollte. Ein hinreichend konkreter betrieblicher Veranlassungszusammenhang der Kosten mit einer künftigen (letztlich aber offenbar nie zustande gekommenen) betrieblichen Betätigung (oder mit angestrebten Geschäften im Rahmen der selbständigen Tätigkeit als Unternehmensberater) wurde im gesamten Verfahrensverlauf – trotz mehrmaliger Vorhalte seitens des Finanzamtes - weder dargetan noch durch geeignete Unterlagen oder Umstände nachgewiesen. Ein Zusammenhang mit einer beabsichtigten (konkreten künftigen) Betätigung ist nicht ersichtlich.

Dazu kommt, dass der Bf. seit Jänner 2018 Gesellschafter-Geschäftsführer der neu gegründeten CR GmbH ist. Laut Firmenbuch datiert die Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 28.12.2017, die Eintragung der GmbH erfolgte am 13.1.2018. Geschäftszweig der GmbH ist die Beratungstätigkeit im Bergbau. Seit Februar 2019 ist Herr GL* an dieser GmbH – ebenfalls als Gesellschafter-Geschäftsführer – beteiligt. Das Finanzamt verweist zutreffend darauf, dass ein Zusammenhang zwischen den Beratungskosten und der Gründung dieser GmbH naheliegend erscheint. Diesfalls wären die dadurch entstandenen Kosten allenfalls im Abgabenverfahren der GmbH zu berücksichtigen.

Die Beratungskosten konnten daher nicht zum Abzug zugelassen werden.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Das BFG konnte sich im Beschwerdefall auf die zitierte Judikatur stützen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher nicht vor, die Revision konnte folglich nicht zugelassen werden.

Graz, am 11. Februar 2025