

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, K-Gasse-xx, gegen den Bescheid des Finanzamtes Y, Gd Y, T-Straße-yy, vom 13. Mai 2016 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

### Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Beschwerdejahr nichtselbständige Einkünfte aus seiner Tätigkeit als L bei der R GmbH und als F bei der S GmbH.

In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 vom 18. März 2015 beantragte er ua. die Berücksichtigung von sonstigen Werbungskosten (KZ 724) iHv 13.008,23 €.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 21. Juli 2015) wurde der Bf. einerseits ersucht, die geltend gemachten sonstigen Werbungskosten belegmäßig (inkl. detaillierter Aufstellung der Rechnungen und der Zahlungsnachweise) nachzuweisen und andererseits in einer schriftlichen Sachverhaltsdarstellung den beruflichen Zusammenhang der beantragten Werbungskosten zu erläutern und auch bekannt zu geben, ob bzw. inwieweit er dafür Ersätze von dritter Seite (zB vom Arbeitgeber, Förderungen, Zuschüsse, etc) erhalten habe.

Der Bf. legte daraufhin vier Zahlungsbelege vom April 2014 (auf einem Zahlungsbeleg ist nur der Betrag und das Zahlungsdatum ersichtlich), eine Rechnung von RA Mag. XY vom 24. April 2014, einen zwischen Z und der T GmbH in Gründung (vertreten durch KL und den Bf.) abgeschlossenen Kaufvertrag/Vereinbarung vom 20. März 2014 und Seite 3 der Rechnung der XYZ Rechtsanwälte OG, vor.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 30. Juli 2015 wurde der Bf. für das Jahr 2014 veranlagt; dabei ließ die Abgabenbehörde die beantragten sonstigen Werbungskosten mit folgender Begründung unberücksichtigt:

*"Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.*

*Da keine Einkünfte im Zusammenhang mit den angefallenen Kosten bezüglich der Gründung des X-Unternehmens erzielt wurden, konnten diese Kosten nicht als Aufwendungen einer Liebhabereitätigkeit berücksichtigt werden. "*

Mit Schreiben ("Bescheidänderung gem. § 299 BAO") vom 2. Mai 2016 wurde vom Bf. ein Antrag auf Aufhebung dieses Einkommensteuerbescheides 2014 vom 30. Juli 2015 gemäß § 299 BAO eingebracht. Im Antrag begehrte er, die Kinderfreibeträge von je 220,00 € für seine zwei Kinder M und K und die bisher als sonstige Werbungskosten geltend gemachten 13.008,23 € als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anzuerkennen, da diese Ausgaben außergewöhnlich und zwangsläufig entstanden seien. Sein damaliger Rechtsanwalt habe ursprünglich zugesagt, ca. 3 bis 4.000,00 € zu verlangen; nach Vertragsunterfertigung habe er über 10.000,00 € verlangt. Dadurch und aufgrund des Umstandes, dass er das finanzielle Risiko bemerkt habe, sei er gezwungen gewesen, von der Gründung der zunächst beabsichtigten GmbH Abstand zu nehmen.

Dem Antragsbegehren wurde in der Folge insofern Rechnung getragen, als der genannte Einkommensteuerbescheid 2014 vom 30. Juli 2015 mit Bescheid vom 13. Mai 2016 aufgehoben und mit dem neuen Einkommensteuerbescheid 2014 vom selben Tag verbunden wurde .

In diesem ( den aufgehobenen Bescheid ersetzen) Einkommensteuerbescheid 2014 vom 13. Mai 2016 wurden nunmehr die begehrten Kinderfreibeträge von je 220,00 € antragsgemäß berücksichtigt; den als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen versagte die Abgabenbehörde die Anerkennung, zumal die Entscheidung einer Betriebsgründung aus freien Stücken erfolge und daher die in diesem Zusammenhang entstandenen Kosten nicht zwangsläufig iSd § 34 EStG 1988 erwachsen seien.

In der gegen diesen (neuen) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 erhobenen Beschwerde (bei der Abgabenbehörde am 25.5.2016 elektronisch eingelangt) wiederholte der Bf. sein Begehr, die bislang als sonstige Werbungskosten geltend gemachten 13.008,23 € als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Nachdem das Finanzamt in der Folge die in Rede stehende Beschwerde mit Einkommensteuerbescheid 2014 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 10. Juni 2016 als unbegründet abgewiesen hat (auf die diesbezügliche Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen), stellte der Bf. mit Anbringen (FinanzOnline) vom 17. Juni 2016 einen Antrag auf Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, womit diese wiederum als unerledigt galt.

Im Vorlageantrag begehrte er abermals, die in Rede stehenden 13.008,23 € als Werbungskosten zu berücksichtigen, und führte dazu Nachstehendes aus:

*“ Die Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit oder unbedingte Notwendigkeit einer Ausgabe in Zusammenhang mit Werbungskosten ist nicht erforderlich. Aufwendungen, die vor der Betriebseröffnung entstehen, können als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn eine zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung erkennbar ist. Die tatsächliche Eröffnung des Betriebs stellt keine notwendige Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen dar (siehe Literatur und Judikatur). Ich hatte die ernsthafte Absicht der sofortigen Einnahmenerzielung aufgrund bindender Vereinbarungen und sonstiger klarer Absichtserklärungen (vgl. VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016). Mein damaliger Rechtsanwalt sagte ursprünglich zu, ca. EUR 3-4.000,00 zu verlangen, aber nach Vertragsunterfertigung einen Tag danach verlangte er über EUR 10.000,00. Dadurch und aufgrund des Umstandes, dass ich das finanzielle Risiko bemerkte, war ich gezwungen, von der Gründung der zunächst beabsichtigten GmbH Abstand zu nehmen, da der Rechtsanwalt ohne Anlass plötzlich mehr als das Doppelte der vereinbarten Kosten verlangte. “*

Mit Vorlagebericht vom 21. Juli 2016 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde nach Darstellung des Sachverhaltes folgende Stellungnahme ab:

*“ Aus der Sicht des Finanzamtes bestehen Zweifel, ob die geltend gemachten Aufwendungen (vergebliche) Betriebsausgaben darstellen (dagegen spricht insbesondere die deutsche Rechtsprechung). ”*

#### ***Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:***

Vorab sei erwähnt, dass sich das Finanzgericht im Hinblick auf die Frage der Abzugsfähigkeit der in Rede stehenden Aufwendungen in Höhe von 13.008,25 € als außergewöhnliche Belastungen den Überlegungen bzw. Einschätzungen der Abgabenbehörde anschließt; auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung vom 10. Juni 2016 wird verwiesen.

An dieser Stelle sei erwähnt, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können; es wäre Aufgabe des Bf. gewesen, bislang unwidersprochene Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung zu entkräften.

Streit besteht im konkreten Fall nun darüber, ob die strittigen, im Zusammenhang mit der fehlgeschlagenen Gründung des X-Unternehmens "T GmbH" entstandenen Aufwendungen in Höhe von 13.008,25 € als (vorweggenommene, vergebliche) Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben Berücksichtigung finden können.

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

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Auch Aufwendungen zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen sind ihrem Wesen nach Betriebsausgaben, wenn ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen und somit einer Einkunftsquelle besteht; die Betriebsgründung muss zielstrebig betrieben werden. Ebenso können Werbungskosten uU bereits steuerlich berücksichtigt werden, bevor noch der Steuerpflichtige Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt. Für solche Vorwerbungskosten reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Tätigkeit aus noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten 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 diesbezügliche Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Auch vergebliche Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten können abzugsfähig sein (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 4 Rz 276 f, mwN; Doralt/Renner, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 348 f; Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 235 f, und die dort zit. VwGH-Judikatur).

Zwischen der Steuerpflicht einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) und der Steuerpflicht ihrer Gesellschafter ist steuerlich streng zu unterscheiden (Trennungsprinzip).

Die GmbH ist eine juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit und stellt damit ein eigenes Steuersubjekt dar.

Gewinne, die von der GmbH erwirtschaftet werden, unterliegen auf Ebene der GmbH der Körperschaftsteuer. Sofern (als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung von Kapital) Gewinne von der GmbH an natürliche Personen ausgeschüttet werden, unterliegen die ausgeschütteten Gewinnanteile auf Ebene der Gesellschafter als *Einkünfte aus der Überlassung von Kapital* (§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988) der Kapitalertragsteuer (KESt). Zivilrechtlich werden Gründungskosten (wie zB Beratungskosten des Rechtsanwaltes, Notars bzw. Wirtschaftstreuhänders anlässlich der Errichtung des Gesellschaftsvertrages und der Eintragung im Firmenbuch) üblicherweise von der Gesellschaft (der GmbH) getragen, sofern dazu eine entsprechende Bestimmung samt betragsmäßiger Fixierung im Gesellschaftsvertrag aufgenommen wird. In diesem Fall stellen die Gründungskosten Aufwendungen der Gesellschaft dar, die auch als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Was nun die hier strittige Frage der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von vom (künftigen) Gesellschafter der GmbH getragenen Gründungskosten betrifft, schließt sich das Bundesfinanzgericht der in diesem Zusammenhang ergangenen deutschen Rechtsprechung an (vgl. ua. BFH 20.4.2004, VIII R 4/02; BFH 28.10.2009,

VIII R 22/07), wonach derartige Aufwendungen Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft, in concreto Nebenkosten des Erwerbs (auch bei einer Neugründung der Gesellschaft müssen die Anteile erworben werden), und nicht (vorweggenommene) Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen darstellen.

Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen (§ 203 Abs. 2 UGB).

Welche Kosten dem Anschaffungsvorgang im Einzelfall zuzuordnen sind, bestimmt sich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Zu den Anschaffungskosten gehören alle Kosten, die aufgewendet werden, um das Wirtschaftsgut in die eigene wirtschaftliche Verfügungsmacht zu überführen. Ebenso die sonstigen durch den Erwerb des Wirtschaftsgutes entstandenen Ausgaben und jene, die es nutzbar machen sollen. Vorausgesetzt ist, dass sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.

Vorweggenommene Anschaffungskosten sind solche, die mit der Anschaffung in sachlichem Zusammenhang stehen und dieser vorangehen. Nach der Verwaltungspraxis zählen beispielsweise Planungskosten dann zu den Anschaffungskosten, wenn sie nach der Entscheidung für eine bestimmte Anschaffung anfallen.

Anschaffungsnebenkosten sind Kosten, die mit der Anschaffung in einem untrennbaren Zusammenhang stehen (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2016, § 6 Rz 25 ff.).

Anschaffungskosten, einschließlich der Anschaffungsnebenkosten einer Vermögensanlage, gehören *nicht* zu den abzugsfähigen Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Auch vergeblich aufgewendete Anschaffungskosten bleiben Anschaffungskosten. Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Privatvermögens sind sie grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Da Wirtschaftsgüter des Kapitalvermögens mangels Abnutzbarkeit nicht abschreibungsfähig sind und vergebliche Anschaffungskosten das steuerrechtliche Schicksal erfolgreicher Anschaffungsaufwendungen teilen, sind diesbezügliche Anschaffungskosten samt Nebenkosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht berücksichtigungsfähig.

Vergeblich aufgewendete Beratungskosten, welche anlässlich der fehlgeschlagenen Gründung einer Kapitalgesellschaft oder auch im Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen anfallen, gehören zu den Anschaffungs(neben)kosten einer - erstrebten - Beteiligung; davon ist dann auszugehen, wenn diese Aufwendungen nach der grundsätzlich gefassten Entscheidung für eine bestimmte Anschaffung, für einen bestimmten Beteiligungserwerb anfallen bzw. damit in einem unmittelbaren zeitlichen und kausalen Zusammenhang stehen und die diesbezüglichen Beratungsleistungen nicht lediglich zur Vorbereitung einer noch unbestimmten, erst später zu treffenden Erwerbsentscheidung erfolgten.

Angesichts der glaubhaften Ausführungen des Bf. im Vorlageantrag wie auch auf Grund der im Verfahrensgang bezeichneten, auf Vorhalt des Finanzamtes vom 21. Juli 2015 vorgelegten Unterlagen war im konkreten Fall als erwiesen anzunehmen, dass der Bf. tatsächlich die ernsthafte Absicht zur Gründung eines bestimmten X-Unternehmens, nämlich der T GmbH, hatte und ihm die in Rede stehenden Aufwendungen nach Entschluss zur gegenständlichen Betriebsgründung bzw. zur erstrebten Beteiligung entstanden sind. Die geplante Gründung der T GmbH bzw. die angestrebte Beteiligung war ursächlich für die entstandenen Aufwendungen; diese standen in einem unmittelbar zeitlichen und kausalen bzw. untrennbar Zusammenhang mit der (geplanten) Gründung einer konkreten Kapitalgesellschaft bzw. mit einer konkret angestrebten Beteiligung. Entsprechend den obigen rechtlichen Ausführungen waren sohin die strittigen vergeblich aufgewandten (Beratungs-)Kosten anlässlich der fehlgeschlagenen Gründung der T GmbH den - einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen (die Anschaffungsnebenkosten sind beim Bf. privat entstanden und berühren nur seine Vermögenssphäre) - Anschaffungs(neben)kosten der - erstrebten - Beteiligung und nicht den (vorweggenommenen) Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen.

Abschließend sei noch erwähnt, dass gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 auch ein Werbungskostenabzug von Aufwendungen, soweit sie - im betrieblichen wie im außerbetrieblichen Bereich - mit Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, auf die der Vorteil des besonderen Steuersatz (25% bis 2015) anwendbar ist, dh. ua. mit Kapitaleinkünften iSd § 27a Abs. 1 leg. cit. (sohin auch mit Gewinnausschüttungen einer GmbH an eine natürliche Person als Gesellschafter) und zwar nach herrschender Auffassung auch im Fall der Regelbesteuerung, nicht zulässig wäre (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2014, § 20 Rz 93; Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tzen 159 ff; zB BFG 30.12.2015, RV/7105005/2015).

Zur Höhe der geltend gemachten Aufwendungen ist vollständigkeitshalber noch zu sagen, dass der Bf. einen Zahlungsbeleg über 1.131,45 € vorgelegt hat, welchem jedoch der entsprechende Verwendungszweck nicht zu entnehmen war. Außerdem hat der Bf. das Ergänzungersuchen der Abgabenbehörde, bekannt zu geben, ob bzw. inwieweit er im Hinblick auf die strittigen Aufwendungen Ersätze von dritter Seite erhalten habe, unbeantwortet gelassen; diesbezüglich war zu berücksichtigen, dass die strittigen im Zusammenhang mit der Gründung der gegenständlichen GmbH entstandenen Aufwendungen wohl zwischen den künftigen Gesellschaftern aufgeteilt werden (aus den vom Bf. vorgelegten Unterlagen geht klar hervor, dass die "T GmbH in Gründung" neben ihm auch von KL vertreten wurde).

### **Zulässigkeit der Revision:**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag eine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage (einkommensteuerrechtliche Behandlung von im Zusammenhang mit einer fehlgeschlagenen Gründung einer GmbH entstandenen Beratungskosten) wurde in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung nicht beantwortet. Gegen dieses Erkenntnis ist daher eine (ordentliche) Revision zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 20. Jänner 2017