

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag.^a Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L., die Richterinnen Mag.^a Dr. in Wiebke Peperkorn sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. FH Oliver Bruckner und Mag.^a Ulrike Richter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ARTUS Steuerberatung GmbH & CO KG, Wassergasse 3, 2500 Baden, über die Beschwerde vom 29. Dezember 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10. November 2022 betreffend Einkommensteuer 2021, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt: I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird festgesetzt mit EUR *****.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage ./I angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist die Frage, ob die im Jahr 2022 stattgefundenere Erlösminderung ein Ereignis darstellt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder den Umfang eines Abgabenanspruches hat und demnach bereits im Jahr der Anteilsveräußerung zu berücksichtigen ist.

Dem Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) wurde der Einkommensteuerbescheid 2021 vom 10.11.2022 am 11.11.2022 über FinanzOnline in die Databox übermittelt. Er erging erklärungskonform.

Am 9.12.2022 brachte die steuerliche Vertretung des Bf. über FinanzOnline für den Bf. einen Fristverlängerungsantrag bis zum 31.1.2023 ein.

Die über FinanzOnline eingebrachte Beschwerde wurde rechtzeitig am 29.12.2022 erhoben. Vorgebracht wurde in der Beschwerde zusammenfassend, dass im Dezember 2022 eine anteilige Kaufpreisrückzahlung stattgefunden habe. Da die Rückzahlungsvereinbarung bereits im ursprünglichen Anteilskaufvertrag aus dem 2021 eindeutig geregelt gewesen sei, liege die Wurzel der Berichtigung in diesem ursprünglichen Anteilskaufvertrag, womit es sich um ein rückwirkendes Ereignis gem. § 295a BAO handle und eine rückwirkende Korrektur des Veräußerungserlöses ex tunc auslöse. Neben dem Rückzahlungsbetrag aus dem Jahr 2022 wurde im Rahmen der Beschwerde auch die Berücksichtigung der Anschaffungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen begehrt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15.2.2023 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Am 27.2.2023 brachte die steuerliche Vertretung des Bf. einen Fristverlängerungsantrag für die Erhebung eines Vorlageantrags bis zum 15.4.2023 ein. Am 5.4.2023 stellte die steuerliche Vertretung über FinanzOnline einen weiteren Fristverlängerungsantrag bis zum 30.4.2023 und brachte am 28.4.2023 rechtzeitig per Post den Vorlageantrag ein. Darin stellte sie den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 BAO.

Am 14.6.2023 legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht (BFG) die Beschwerde zur Entscheidung vor. Im Zuge des Vorlageberichts machte die belangte Behörde darauf aufmerksam, dass die Anschaffungskosten in Höhe von EUR ***** bislang noch nicht berücksichtigt wurden und vom Veräußerungserlös abzuziehen seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. gründete im Jahr 2017 mit zwei weiteren Gesellschaftern die Firma ***A-GmbH*** (im Folgenden: Firma). Die drei Gründer waren auch Geschäftsführer der Firma.

Im Jahr 2021 wurden sämtliche Anteile an dieser Gesellschaft an die Firma ***B-GmbH*** verkauft, wobei die drei Gründer Geschäftsführer blieben. Der (ursprüngliche) auf die Anteile des Bf. entfallene Verkaufspreis betrug EUR *. Die Anschaffungskosten des Bf. zum Zeitpunkt der Veräußerung beliefen sich auf EUR *. Das Entgelt in Höhe von EUR * wurde dem Bf. im Jahr 2021 auf sein Bankkonto überwiesen.

Der dem Anteilsverkauf zugrunde liegende Anteilskaufvertrag vom ***2021*** („Share Purchase and Transfer Agreement“; im Folgenden: SPA) enthält in Pkt. 4 eine „Earn-Out-

Klausel“. Demnach sollten die drei Gründer zu einer Preisanpassung von bis zu EUR ***** (gesamt) berechtigt werden, wenn bis zum 30.6.2023 zwei näher determinierte Ziele („Milestones 1 and 2“) erfüllt werden. Die detaillierten Regelungen hierzu finden sich in den Punkten 4.1 bis 4.3.

In Punkt 5 des SPA ist eine „Leaver-Klausel“ („Good/ Bad Leaver“) vorgesehen, die Regelungen betreffend das Ausscheiden eines oder mehrerer Gründer als Geschäftsführer vorsieht. Ein „Bad-Leaver-Event“ liegt demnach unter anderem vor, wenn ein Gründer vor dem 1.7.2023 seinen Rücktritt als Geschäftsführer der Firma erklärt oder seinen Arbeitsvertrag ordentlich kündigt (vgl. Punkt 5.1.1 des SPA) oder wenn ein (oder mehrere) Gründer als Geschäftsführer abberufen oder sein Arbeitsvertrag von der Gesellschaft beendet wird, jeweils aus wichtigem Grund (Abberufung aus wichtigem Grund bzw. Entlassung) oder ohne wichtigen Grund (d.h. ordnungsgemäß), aber nach Eintritt von „Significant Underperformance“ (vgl. Punkt 5.1.2 des SPA). „Significant Underperformance“ liegt dem SPA zufolge vor, wenn die in Punkt 5.1.2 des SPA definierten Ziele („Milestones A and B“) zu bestimmten Stichtagen nicht erreicht werden. Für die Erreichung der „Milestones A and B“ wurden vier Stichtage festgesetzt: 31.12.2021, 30.6.2022, 31.12.2022 und 30.6.2023.

Der SPA regelt in Punkt 5.3 die Folgen eines „Bad Leaver Events“: Demnach erhält der ausscheidende Gründer (bzw. die ausscheidenden Gründer) keinen Anteil am Earn-Out. Dieser Anteil wächst den verbliebenen bzw. dem verbliebenen Gründer zu, sofern die Voraussetzungen für den Earn-Out überhaupt erfüllt sind und kein Fall von „Significant Underperformance“ gegeben ist. Darüber hinaus hat der ausscheidende Gründer (bzw. die ausscheidenden Gründer) einen bestimmten Kaufpreisanteil zurückzuzahlen.

Die vereinbarten „Milestones“ A und B wurden zum Stichtag 30.6.2022 nicht erreicht und war Ende des Jahres 2022 auch schon absehbar, dass auch zum nächsten Stichtag die „Milestones“ nicht erreicht werden können. Trotz Eintritts von „Significant Underperformance“ wurde aber in der Folge keiner der Gründer als Geschäftsführer abberufen bzw. gekündigt. Vielmehr wurde am ***2022*** eine Änderungsvereinbarung zum SPA („Amendment Agreement“) unterzeichnet und in Punkt 2 dieses Vertrages eine Kaufpreisrückzahlungsvereinbarung vorgesehen. Darin wurde u.a. festgehalten, dass die Gründer aufgrund des Eintritts von „Significant Underperformance“ zur Rückzahlung eines Betrages von insgesamt EUR ***** verpflichtet sind, wobei auf den Bf. ein Betrag von EUR ***** entfiel, der binnen 10 Werktagen ab Unterzeichnung der Änderungsvereinbarung zu zahlen war.

In der Folge zahlte der Bf. den Betrag in Höhe von EUR ***** an die Käuferin zurück.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend die Gründung der Firma im Jahr 2017 und Geschäftsführung derselbigen ergeben sich aus einer amtswegigen Einsichtnahme in das Firmenbuch.

Der Firmenbuchauszug gibt auch darüber Auskunft, dass die drei Gründer nach der Anteilsabtretung weiterhin als Geschäftsführer tätig waren. Dies ergibt sich jedoch auch eindeutig aus dem SPA (vgl. hierzu insbesondere Punkt. 5, der Vorkehrungen betreffend das Ausscheiden eines oder mehrerer Gründer trifft).

Die Höhe des auf den Bf. entfallenden Verkaufserlöses resultiert aus dem vereinbarten Verkaufspreis bei Vertragsabschluss in Höhe von EUR ***** (Pkt. 3.2. des SPA) abzüglich eines Betrages von EUR *****, der für den in Punkt 3.3. des SPA genannten Zweck auf das Konto des Bf. überwiesen wurde, zuzüglich des nach Erfüllung der „Post-Closing Verpflichtungen“ ausbezahlten Betrags von EUR ***** (vgl. Pkt. 3.4. des SPA).

Die Feststellung, wonach die Anschaffungskosten des Bf. zum Zeitpunkt der Veräußerung EUR ***** betragen, ergibt sich aus der tabellarischen Darstellung in der Präambel Punkt (B) des SPA betreffend die Aufteilung des Stammkapitals auf die einzelnen Gesellschafter. Diese stimmt mit den Angaben im historischen Firmenbuchauszug zum Zeitpunkt vor der Veräußerung der Gesellschaftsanteile an die Firma ***B-GmbH*** überein.

Dass der auf den Bf. entfallene Anteilsverkaufspreis im Jahr 2021 auf das Bankkonto des Bf. überwiesen wurde, ist bereits aus dem SPA ersichtlich, in dem die Kontoverbindung des Bf. angeführt ist. Auch wurde der Zufluss im Jahr 2021 der belangten Behörde gegenüber im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2021 erklärt.

Die Vertragsvereinbarungen ergeben sich unmittelbar aus dem SPA, der von der belangten Behörde mit der Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurde.

Die Feststellungen, wonach die vereinbarten „Milestones“ A und B nicht erreicht wurden und in der Folge eine Änderungsvereinbarung unterzeichnet wurde, resultieren unmittelbar aus letzterer (vgl. die Änderungsvereinbarung vom ***2022***; in Punkt 2.3. wurde der auf den Bf. entfallene Rückzahlungsbetrag vereinbart).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die nachträgliche Erlösminderung im Jahr 2022 ein rückwirkendes Ereignis gem. § 295a BAO darstellt (siehe auch schon unter Punkt I. Verfahrensgang). Die Bejahung der Frage hätte zur Folge, dass die anteilige Kaufpreistrückzahlung bereits im Jahr der Veräußerung (2021) zu berücksichtigen wäre.

Hierzu wird im Folgenden zunächst kurz auf die steuerrechtlichen Konsequenzen der Veräußerung der Gesellschaftsanteile im Jahr 2021 und sodann auf die nachfolgende Erlösminderung eingegangen:

3.1.1. Veräußerung der Gesellschaftsanteile im Jahr 2021

Gem. § 27a Abs. 3 Z 2 lit. a EStG 1988 ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös, dem Einlösungs- oder Abschichtungsbetrag und den Anschaffungskosten, jeweils inklusive anteiliger Stückzinsen als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen anzusetzen. Gem. § 27a Abs. 4 Z 2 Satz 1 EStG 1988 sind bei im Privatvermögen gehaltenen Wirtschaftsgütern und Derivaten im Sinn des § 27 Abs. 3 und 4, auf deren Ertrag ein besonderer Steuersatz gem. § 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist, die Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen.

Gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie zugeflossen sind.

Ein Betrag ist zugeflossen, wenn der Empfänger über ihn rechtlich und wirtschaftlich bzw. tatsächlich verfügen kann, wenn sich der Zufluss also wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt (vgl. VwGH 29.1.2014, 2009/13/0209; 31.1.2022, Ra 2021/13/0095, je m.w.N.; vgl. auch VwGH 31.7.2013, 2009/13/0194). Davon kann bei einem Eingang auf einem dem Steuerpflichtigen zuzurechnenden Konto im Allgemeinen ausgegangen werden (VwGH 9.10.2023, Ra 2023/13/0115).

Dem Bf. wurde der Kaufpreis in Höhe von ***** im Jahr 2021 überwiesen. Er ist ihm daher im Jahr 2021 zugeflossen.

Nach § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Insbesondere entsteht der Abgabenanspruch u.a. bei der Einkommensteuer nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

3.1.2. Erlösminderung im Jahr 2022

Im Jahr 2022 erfolgte eine Kaufpreisminderung aufgrund der Änderungsvereinbarung vom ***2022***. In der Folge wurde vom Bf. ein Betrag in Höhe von EUR ***** an die Käuferin zurückgezahlt (siehe bereits Punkt II.1).

a. Wurzel der nachträglichen Kaufpreisreduzierung im ursprünglichen SPA?

Nach Auffassung der steuerlichen Vertretung des Bf. habe die Kaufpreisminderung ihre Wurzel im Jahr 2021 gehabt und sei die schlagend gewordene Kaufpreisreduzierung bereits ausdrücklich im ursprünglichen SPA geregelt gewesen. Die Kaufpreisminderung basiere daher nicht auf einer neuen, in einem späteren Veranlagungszeitraum gelegenen Willensentscheidung der Vertragsparteien.

Dieser Auffassung kann aus den folgenden Gründen nicht zugestimmt werden:

Zwar hängt die anteilige Kaufpreisrückzahlung unbestritten mit dem ursprünglichen Anteilsabtretungsvertrag zusammen, weil darin das Verpflichtungsgeschäft geregelt wurde. Es ist auch richtig, dass der SPA eine Rückzahlung eines Kaufpreisannteiles im Fall einer „Significant Underperformance“ vorsieht. Allerdings regelt der SPA eine Kaufpreisrückzahlung aufgrund von „Significant Underperformance“ ausschließlich für den Fall, dass ein oder mehrere Gründer als Geschäftsführer abberufen bzw. gekündigt werden.

Ein „Bad Leaver Event“ aufgrund „Significant Underperformance“ nach Punkt 5.1.2. des SPA ist nicht eingetreten, weil keiner der Gründer als Geschäftsführer abberufen bzw. gekündigt wurde. Nur ein solcher Fall hätte die Grundlage für eine anteilige Kaufpreisrückzahlung nach dem SPA gebildet. Hingegen kam es im Jahr 2022 zu einer Vertragsänderung und erst aufgrund dieser Anpassung zu einer anteiligen Rückzahlung des Kaufpreises. Anders als die steuerliche Vertretung vermeint, ergibt sich die Kaufpreisreduzierung daher nicht unmittelbar aus dem SPA.

Der Rechtsgrund der Rückzahlung liegt daher nicht im SPA, sondern im Änderungsvertrag vom ***2022***.

Ist ein Abgabenanspruch entstanden (siehe hierzu schon Punkt 3.1.1), so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenanspruches durch nachträgliche Dispositionen (rückwirkende Rechtsgeschäfte) des Abgabepflichtigen ausgeschlossen (VwGH 26.1.2011, 2007/13/0084 m.w.N.; vgl. auch VwGH 16.9.2003, 99/14/0324; zur Frage des Vorliegens eines rückwirkenden Ereignisses siehe im Folgenden). Weder der Bestand noch die Höhe eines entstandenen Abgabenanspruches können grundsätzlich rückwirkend beeinflusst werden (vgl. hierzu *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 4 Anm 12). Eine nachträgliche Vertragsänderung wie im gegenständlichen Fall kann daher grundsätzlich nicht zu einer Änderung des einmal entstandenen Abgabenanspruches führen.

b. Zum rückwirkenden Ereignis (i.S.d. § 295a BAO) und zu den anzuwendenden materiellrechtlichen Abgabenvorschriften

Dennoch können die materiellen Abgabengesetze vorsehen, dass einem nachträglichen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit und damit Rückwirkung zukommt.

Die steuerliche Vertretung beruft sich diesbezüglich auf § 295a BAO und vertritt die Auffassung, dass die Kaufpreisberichtigung ein rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO darstelle, das eine Korrektur des Veräußerungserlöses ex-tunc auslöse.

Gem. § 295a Abs. 1 BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sind sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt (VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035).

Es ist somit eine Frage des Inhalts bzw. der Auslegung der materiellrechtlichen Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung zukommt (VwGH 30.3.2024, Ro 2023/15/0016 m.w.N.).

§ 295a BAO ist eine Maßnahme zur Durchbrechung der materiellen Rechtskraft, wobei die auf dieser Grundlage vorzunehmende Bescheidänderung entweder auf Antrag oder von Amts wegen erfolgen kann. § 295a BAO stellt daher nur den Verfahrenstitel zur Durchbrechung der materiellen Rechtskraft von vor Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses erlassenen Bescheiden dar und nimmt selbst in keiner Weise Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze (VwGH 30.3.2024, Ro 2023/15/0016; 2.9.2009, 2008/15/0065). § 295a BAO ist zudem kein erstrangig einzusetzendes Instrument. Stets bedarf es umfassender Überlegungen, ob nicht ein anderer Tatbestand dieser Bestimmung vorgeht. Nur wenn dem klar erkennbar sein müssenden Willen des Gesetzgebers nach einer Korrektur der bisherigen steuerlichen Behandlung nicht anders entsprochen werden kann, darf und muss auf § 295a BAO zurückgegriffen werden (*Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO*^{2.06} § 295a Rz 10).

Mit der gegenständlichen Beschwerde wurde der erstmals erlassene Einkommensteuerbescheid 2021 angefochten. Da bereits in dieser Beschwerde die Berücksichtigung der Kaufpreisreduzierung beantragt wurde, bedarf es keines Rückgriffs auf einen der in den §§ 293 ff BAO verankerten Maßnahmen zur Rechtskraftdurchbrechung. Nichtsdestotrotz stellt sich – wie auch bei Anwendung des § 295a BAO – die Frage, ob das im Jahr 2022 eingetretene Ereignis der Erlösminderung „rückwirkend“, d.h. ex tunc, im Jahr des ursprünglichen Zuflusses des Kaufpreises oder im Jahr der tatsächlichen Rückzahlung zu berücksichtigen ist.

Hierfür ist, wie oben bereits dargelegt wurde, grundsätzlich auf die materiellrechtlichen Bestimmungen abzustellen und zu ermitteln, ob diese Bestimmungen eine Rückwirkung im Fall nachträglicher Erlösminderungen bzw. Rückzahlungen vorsehen.

In Hinblick auf die konkrete Rückzahlung sind insbesondere die §§ 16, 19 und 32 EStG 1988 maßgeblich:

§ 16 Abs. 2 Satz 1 EStG 1988 regelt, dass auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen zu den Werbungskosten zählt, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Gem. § 16 Abs. 1 Satz 3 EStG 1988 sind Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

§ 16 Abs. 2 Satz 1 EStG 1988 gilt grundsätzlich für alle außerbetrieblichen Einkunftsarten (vgl. *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁴ § 16 Tz 204; *Schubert in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG* § 16 Rz 146 [Stand 1.6.2024, rdb.at]).

Im gegenständlichen Fall kann eine willkürliche Festsetzung des Zu- bzw. Abflusszeitpunktes ausgeschlossen werden, da sich beide Zeitpunkte aus den jeweiligen Verträgen (SPA, „Amendment Agreement“) klar ergeben.

§ 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 stellt sicher, dass auch nachträgliche Einkünfte aus ehemaligen bzw. früheren betrieblichen Tätigkeiten, Dienstverhältnissen oder Rechtsverhältnissen zu berücksichtigen sind: Nach Teilstrich (TS) 3 leg. cit. zählen auch Einkünfte aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinn des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7 EStG 1988 (Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte gem. § 29 EStG 1988) zu den Einkünften im Sinn des § 2 Abs. 3 EStG 1988. § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 stellt auf den Begriff der „Einkünfte“ ab, daher können darunter sowohl nachträgliche Einnahmen als auch nachträgliche Betriebsausgaben bzw. nachträgliche Werbungskosten fallen (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen, EStG*, 2025, § 32 Rz 21).

Im Erkenntnis vom 4.2.2009, 2006/15/0151 betreffend eine nachträglich entstandene Uneinbringlichkeit einer Forderung hatte der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) die Anwendung des § 295a BAO aufgrund der Bestimmungen des §§ 24 und 32 EStG 1988 ausdrücklich verneint und damit der Regelung des § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 als *lex specialis* den Vorrang vor § 295a BAO zuerkannt.

Für die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben ist zudem § 19 EStG 1988 zu beachten:

§ 19 EStG 1988 verwirklicht das im Einkommensteuerrecht für die außerbetrieblichen Einkünfte vorherrschende Zufluss-Abfluss-Prinzip: Demnach gelten nach Abs. 1 Satz 1 leg. cit. Einnahmen als in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (siehe bereits oben), und sind gem. Abs. 2 Satz 1 leg. cit. Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Aus § 19 Abs. 2 EStG 1988 lässt sich keine Rückwirkung nachträglicher Kaufpreistrückzahlungen ableiten (vgl. hierzu auch *Jakom/Peyerl EStG*, 2025, § 19 Rz 2). Dies umso weniger als der Gesetzgeber ausdrücklich bestimmte Rückzahlungen in die Bestimmung aufgenommen hat, die abweichend vom Zufluss-Abfluss-Prinzip einem bestimmten Kalenderjahr zuzurechnen sind:

So regelt § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG 1988 i.d.F. nach dem AbgÄG 2022, BGBl. I 108/2022, dass Rückzahlungen von Einnahmen gem. Abs. 1 Z 2 erster und zweiter TS (das sind Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988, das Rehabilitationsgeld gem. § 143a ASVG und das

Wiedereingliederungsgeld gem. § 143d ASVG sowie das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld, das Umschulungsgeld gem. § 39b AIVG, die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) in dem Kalenderjahr als abgeflossen gelten, für das der Anspruch bestand bzw. für das sie getätigt wurden.

Die Regelung des § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG 1988 i.d.F. BGBl. I 108/2022 ist grundsätzlich für Rückzahlungen ab 1.1.2022 und über Antrag des Steuerpflichtigen auf alle offenen Veranlagungsverfahren anzuwenden (vgl. § 124b Z 399 EStG 1988). § 124b Z 399 EStG 1988 regelt zudem, dass eine Änderung auf Antrag des Steuerpflichtigen in einem offenen Veranlagungsverfahren betreffend das Kalenderjahr der Rückzahlung ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO hinsichtlich der Kalenderjahre darstellt, für die der Anspruch besteht. Damit sollen sämtliche Rückzahlungen (gemeint sind nur solche nach § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG 1988 i.V.m. § 19 Abs. 1 Z 2 TS 1 und 2 EStG 1988) entsprechend der neuen Rechtslage dem Anspruchsjahr zugeordnet werden können (vgl. ErlRV 1534 BlgNR 27. GP 11)

§ 19 Abs. 2 EStG 1988 sowie die Übergangsregelung des § 124b Z 399 EStG 1988 machen deutlich, dass für andere, nicht in § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG 1988 i.V.m. § 19 Abs. 1 Z 2 TS 1 und 2 EStG 1988 ausdrücklich genannte Rückzahlungen keine Ausnahme vom Zufluss-Abfluss-Prinzip besteht (vgl. etwa zur Rückzahlung von Einnahmen VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035). Der Gesetzgeber wollte daher gerade nicht anderen als in § 19 Abs 2 EStG 1988 angeführten Rückzahlungen Rückwirkung zuerkennen, zumal es ansonsten keiner gesetzlichen Ausnahmebestimmung bedurft hätte.

§ 19 Abs. 2 EStG 1988 i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG 1988 lässt somit keine Rückwirkung nachträglicher Kaufpreisminderungen zu.

Auch aus der höchstgerichtlichen Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) lässt sich eine solche Rückwirkung nicht ableiten: Vielmehr hielt der Verfassungsgerichtshof in einem Erkenntnis zur Verlustverwertung bei Spekulationseinkünften gem. § 30 Abs. 4 letzter Satz EStG i.d.F. vor BGBl. I 22/2012 (1. StabG 2012) fest, dass *„um ein verfassungswidriges Ergebnis zu vermeiden, nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminderungen im Abflußjahr bis zum Betrag dieses Gewinnes zum Ausgleich mit anderen Einkünften (Einkunftsarten) zugelassen werden (müssen)“* (VfGH 11.12.2002, B 941/02, Hervorhebung nicht im Original).

Der Verwaltungsgerichtshof folgte dieser Rechtsprechung (vgl. VwGH 27.5.2003, 98/14/0065; 16.12.2010, 2008/15/0274; vgl. ferner VwGH 11.12.2019, Ro 2019/13/0035). Dabei wird deutlich, dass auch der Verwaltungsgerichtshof für die Berücksichtigung nachträglicher Werbungskosten bzw. Erlösminderungen auf den Abflusszeitpunkt abstellt und eine steuerrechtliche Rückwirkung verneint (vgl. hierzu deutlich VwGH 16.12.2010, 2008/15/0274).

Unter Berücksichtigung des Grundsatzes, dass nachträglichen Erlösminderungen im Zusammenhang mit Anteilsverkäufen keine Rückwirkung zuerkannt werden soll, ist auch die

neue Bestimmung des § 67a EStG 1988 betreffend „Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung“ zu sehen, die mit dem Start-Up-Förderungsgesetz, BGBl. I 200/2023 eingeführt wurde. In Abs. 4 leg. cit. wird die Besteuerung der Einkünfte geregelt und in Z 1 TS 1 leg. cit. festgehalten, dass der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen Abgabe im Fall der Veräußerung nach dem Veräußerungserlös zu bemessen ist, wobei Anpassungen des Veräußerungserlöses in Folgejahren als rückwirkendes Ereignis gem. § 295a BAO gelten. In Hinblick auf diese Anpassungen des Veräußerungserlöses sprechen die Erläuterungen zum Start-Up-Förderungsgesetz ausdrücklich „Earn-Out“-Klauseln an (vgl. ErlRV 2321 GP 27, 5).

Die Regelung des § 67a EStG 1988 gilt für Anteile, die nach dem 31.12.2023 abgegeben werden, erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2024 (zum Inkrafttreten und zur erstmaligen Anwendbarkeit im Detail siehe § 124b Z 445 EStG 1988). Sie zeigt, dass der Gesetzgeber in bestimmten Fällen Anpassungen des Veräußerungserlöses aufgrund von „Earn-Out“-Klauseln steuerliche Rückwirkung zuerkennen will. Umgekehrt bedeutet dies aber auch, dass nur in diesen Fällen eine Rückwirkung angenommen werden kann und im Übrigen die allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Regelungen betreffend Zu- und Abfluss von Einnahmen und Werbungskosten (vgl. § 19 EStG) zur Anwendung gelangen (müssen).

Vor dem Hintergrund der ausdrücklichen Regelung des § 19 EStG 1988 gelingt auch der von der steuerlichen Vertretung des Bf. angetretene Vergleich nicht, wonach der (durch die Rückzahlung im Folgejahr) bloß vorübergehende Zufluss eines Kaufpreisanteils jener Situation gleichzuhalten sei, in der der Bf. diesen Kaufpreisanteil nie erhalten hätte. Entscheidend ist nach dem im § 19 EStG 1988 verankerten Zufluss-Abfluss-Prinzip, dass der Zufluss im Jahr 2021 (und der Abfluss im Jahr 2022) tatsächlich erfolgt ist.

Zwar wird in der Literatur, zumeist aus rechtspolitischen Erwägungen, die Frage der Anwendung des § 295a BAO bei der Besteuerung stichtagsbezogener Umstände (z.B. Veräußerungsgewinne) diskutiert (vgl. etwa *Ritz*, SWK 2003, S 880; *Doralt*, RdW 2004, 57; *Bertl/Hirschler*, RWZ 2010, 176; vgl. ferner auch *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 295a Rz 18 f). Der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) nimmt unter bestimmten Voraussetzungen bei nachträglichen Veränderungen des Kaufpreises ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung an (vgl. hierzu BFH 4.2.2020, IX R 7/18 m.w.N.; zur deutschen Rechtslage vgl. insbesondere § 175 Abs. 1 Z 2 Abgabenordnung i.d.F. BGBl. 2025 I Nr. 24).

Der Verwaltungsgerichtshof teilt diese Auffassung allerdings – auch im Zusammenhang mit begünstigt besteuerten Beträgen – nicht (vgl. VwGH 4.2.2009, 2006/15/0151 zum Vorrang des § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, siehe dazu bereits oben) und lässt sich diese nach Auffassung des Senats auch nicht aus den ausdrücklichen Gesetzesbestimmungen und somit aus dem Willen des Gesetzgebers ableiten (vgl. verneinend zur Anwendung des § 295a BAO *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ § 16 Tz 207 ff; *Schubert* in

Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 16 Rz 146 [Stand 1.6.2024, rdb.at]; Jakom/Ebner EStG, 2025, § 16 Rz 54; Jakom/Peyerl, EStG, 2025, § 19 Rz 2).

Darüber hinaus stellt aber selbst der Bundesfinanzhof, der, wie oben dargelegt, in bestimmten Fällen die Rückwirkung nachträglicher Änderungen des Veräußerungspreises auf den Zeitpunkt der Veräußerung unter bestimmten Voraussetzungen bejaht, fest, dass allein die nachträgliche einvernehmliche Abänderung eines bereits tatsächlich verwirklichten Sachverhalts grundsätzlich nicht für dessen rückwirkende Korrektur genügt (vgl. BFH 4.2.2020, IX R 7/18 m.w.N.). Ein rückwirkendes Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO liegt bei nachträglichen vertraglichen Änderungen mithin nur dann vor, wenn der Rechtsgrund für die später geleisteten Zahlungen bereits im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt ist“ (BFH 23.5.2012, IX R 32/11).

In diesem Zusammenhang hält der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 4.2.2020, IX R 7/18 konkretisierend fest:

„Stellt das ‚neue‘ Rechtsgeschäft einen eigenen Rechtsgrund für die Leistung mit eigener wirtschaftlicher und gegebenenfalls steuerlich relevanter Bedeutung dar, was insbesondere dann der Fall sein kann, wenn das ursprüngliche Rechtsgeschäft nicht wegen einer Leistungsstörung, einer Störung in der Geschäftsgrundlage, aufgrund Anfechtung oder einer auflösenden Bedingung rückabgewickelt oder geändert wird und auch die Auslegung oder Wirksamkeit des ursprünglichen Vertrags nicht streitig ist (...), verbleibt es regelmäßig bei dem im Steuerrecht geltenden Grundsatz, dass allein die nachträgliche einvernehmliche Abänderung eines bereits tatsächlich verwirklichten Sachverhalts grundsätzlich nicht für dessen rückwirkende Korrektur genügt.“

Wenngleich der Bundesfinanzhof eine mögliche Rückwirkung im Zusammenhang mit auflösenden Bedingungen bejaht, ist nochmals festzuhalten, dass die im SPA geregelte Vereinbarung über eine anteilige Kaufpreisrückzahlung nicht schlagend wurde, weil diese bei Vorliegen von „Significant Underperformance“ die Abberufung/Kündigung als Geschäftsführer zur Voraussetzung hatte (siehe hierzu Punkt a.).

Darüber hinaus verneint der Bundesfinanzhof aber auch generell eine Rückwirkung im Zusammenhang mit gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen aufgrund von – in der Regel aufschiebend bedingten – Earn-Out-Vereinbarungen (BFH 9.11.2023, IV R 9/21).

c. Total(gewinn)betrachtung

Der Umstand, dass aus verfassungsrechtlichen Überlegungen eine Total(gewinn)betrachtung vorzunehmen ist, setzt nicht zwangsläufig die Berücksichtigung des Rückzahlungsbetrages im Veräußerungsjahr voraus (vgl. zur Totalgewinnbetrachtung das von der steuerlichen Vertretung im Vorlageantrag angeführte Erkenntnis des VfGH vom 11.3.1994, B 1297/93

betreffend Spekulationseinkünfte, wonach die aus der Anschaffung des Wirtschaftsgutes entstandene Zinsenbelastung vom Veräußerungserlös abzuziehen ist). Vielmehr sind nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung im Rahmen einer Total(gewinn)betrachtung nachträgliche Werbungskosten bzw. Erlösminderungen im Jahr des Abfließens bis zum Betrag des Gewinnes zum Ausgleich mit anderen Einkünften (Einkunftsarten) zuzulassen (siehe hierzu nochmals die bereits oben unter b. zitierte Rechtsprechung des VfGH 11.12.2002, B 941/02 und des VwGH 27.5.2003, 98/14/0065; 16.12.2010, 2008/15/0274; VwGH 11.12.2019, Ro 2019/13/0035).

d. Conclusio

Die im Jahr 2022 stattgefundene Kaufpreisreduktion in Höhe von EUR ***** kann bei der Einkommensteuer 2021 nicht berücksichtigt werden.

Da als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen gem. § 27a Abs. 3 Z 2 lit. a EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen ist, bislang die Anschaffungskosten in Höhe von EUR ***** aber unberücksichtigt geblieben sind, waren die Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen um diesen Betrag auf EUR ***** zu reduzieren. Aus diesem Grund war der angefochtene Bescheid abzuändern und der Beschwerde teilweise Folge zu geben. Die Berechnung der Einkommensteuer ist dem beiliegendem Berechnungsblatt ./I zu entnehmen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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 gegenständliche Erkenntnis stützt sich auf die unter Punkt 3.1 zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung, etwa zur Anwendbarkeit des § 295a BAO (vgl. VwGH 30.3.2024, Ro 2023/15/0016; 19.10.2023, Ro 2023/13/0017; 1.9.2015, Ra 2015/15/0035), zu nachträglichen Werbungskosten und Erlösminderungen (vgl. insbesondere VfGH 11.12.2002, B 941/02; VwGH 27.5.2003, 98/14/0065; 16.12.2010, 2008/15/0274) und zur Rückzahlung von Einnahmen (vgl. VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035). Darüber hinaus ergibt sich die Lösung der Rechtsfrage, ob die nachträgliche, im Jahr 2022 stattgefundene anteilige Kaufpreisminderung im Jahr 2021 zu berücksichtigen ist, ausdrücklich aus den gesetzlichen Bestimmungen des § 16 Abs. 2 EStG 1988, des § 19 Abs. 2 EStG 1988 und des § 32 Abs. 1 Z 2 TS 3 EStG 1988. Daher war die ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. Juni 2025