

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Aigner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10.03.2008 gegen die Bescheide des FA Österreich (vormals FA Wien 8/16/17) vom 7.02.2008 betreffend a) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2004, b) Einkommensteuer 2004, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht

a) erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

b) beschlossen:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO iVm § 261 Abs. 1 lit. b BAO als gegenstandslos erklärt.
- II. Gegen diesen Beschluss ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist ein Einzelunternehmer. Der Gewinn seines Unternehmens „Bfe, U.“ wurde gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 war Folge der Einbringung der Firma im Wege der Umgründung per 31.12.2004 in die Fa. Q-GmbH. Die abgabenbehördliche Überprüfung der Übergangsbilanzdaten mit dem Ergebnis einer Abweichung vom erklärten Übergangsgewinn führte in weiterer Folge zur Erlassung des - angefochtenen - Bescheides gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2004 vom 7.02.2008. Im neuen Sachbescheid wurde die Abschreibung der Forderung gegen den Kunden Fa. V-GmbH

- 109.221,19 € - insbesondere in Hinblick auf die nachträgliche Verwertung der Forderung durch den Bf. (Verkauf der abgedruckten Forderung an den Sohn des Bf.) bei der Berechnung des Gewinns für das Jahr 2004 berücksichtigt.

- Der Kunde des Bf. - die Fa. V-GmbH - war eine Kapitalgesellschaft mit den Tätigkeitsfeldern Networking und Information Management und e-Business. Laut den Firmenbuchdaten war der Bf. der Erstgeschäftsführende Gesellschafter der Fa. V-GmbH. Der Sohn des Bf. - M.M.A. - war erst seit 5.08.1997 Gesellschafter und erst seit 4.07.2002 Geschäftsführer dieser GmbH. Seit 9.03.2005 sind die Einträge des Bf. als Gesellschafter und die Funktion des Bf. als Geschäftsführer gelöscht.
- Die Fa. Q-GmbH war eine Kapitalgesellschaft im Geschäftszweig Datenverarbeitung. Laut den Daten zu dieser GmbH im Firmenbuch ist der Bf. seit Silvester 2005 Gesellschafter [Löschung der Funktion (=FL): 2.10.2009] gewesen. Der alleinige Geschäftsführer war M.M.B. von 25.05.2000 bis X.X.2009. Die Gründungsgesellschafter der Fa. Q-GmbH waren M.M.A. [FL: 31.12.2005], M.M.B., M.M.C. [FL: 2.10.2009] und M.M.D. [FL: 16.01.2001]]. Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom XX.XX.2007 wurde der per Beschluss des Handelsgerichts vom XX.XX.2007, eröffnete Konkurs mit Masseverwalter Dr. MV1 und dessen Stellvertreter Mag. MV2 aufgehoben.
Im Gefolge des Verschmelzungsvertrags vom 25.09.2009 wurde die Fa. Q-GmbH als übertragende Gesellschaft per Beschluss der Generalversammlung vom 25.09.2009 mit der Fa. M.M.B. GmbH (FN xxxv) als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Mit dem nachfolgenden Schaubild werden die abgabenbehördlichen Verfahrensdaten zum „Datum“, „Anbringen/Erledigung“ und „Betrag“ jeweils zur Einkommensteuer 2004 dargestellt:

„Datum	Anbringen/Erledigung	Betrag
30.11.2005	Erklärung eingelangt	
19.04.2006	Erstbescheid mit vorläufiger Festsetzung	74.622,01
19.05.2006	Berufung g. Bescheid v. 19.04.2006 eingelangt	
12.06.2006	BVE mit geänderter vorl. Festsetzung	57.557,99
31.08.2006	autom. Bescheidänderung § 295 (1), vorl. Fests	57.532,55
05.01.2007	autom. Bescheidänderung § 295 (1), vorl. Fests	57.374,44
21.11.2007	autom. Bescheidänderung § 295 (1), vorl. Fests	57.374,44
07.02.2008	§ 303 (4) zu Bescheid v. 21.11.2007	
07.02.2008	Erstbescheid (neue Sachentscheidung)	80.938,44
10.03.2008	Berufung g. Bescheid v. 07.02.2008 eingelangt	
23.03.2009	BVE mit Abweisung der Berufung	
22.04.2009	Vorlageantrag eingelangt	

Mit dem Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 7.02.2008 wurde der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 21.11.2007 (mit Einkünften aus Gewerbebetrieb von 85.507,10 €) aufgehoben. Durch den Bescheid vom 21.11.2007 wurde der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheid 2004

vom 5.01.2007 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert.

Mit dem neuen Sachbescheid für das Jahr 2004 vom 7.02.2008 wurden die Einkünfte in Höhe von [85.507,10 € + 91.017,66 € (Hinzurechnung als Folge der Nichtanerkennung des Verzichts der Forderung gegen die Fa. V-GmbH bei der Ermittlung des Übergangsgewinns von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988)=] 176.524,76 € festgesetzt und die Einkommensteuer 2004 dem Bf. in Höhe von 80.938,44 € vorgeschrieben.

- In dem der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO vorgelagerten Verfahren wurde der Einkommensteuererstbescheid vom 19.04.2006 aufgrund der Berufung vom 19.05.2006 mittels Berufsvorentscheidung vom 12.06.2006 abgeändert. Die beiden Bescheide waren vorläufige Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO ohne Begründung. Die Berufung vom 19.05.2006 wurde dem BFG zur Entscheidung nicht vorgelegt.

Von den Bescheiden vom 31.08.2006, 5.01.2007 und 21.11.2007 wurde die Abänderung des Abgabenbescheides für das Jahr 2004 vom **a)** 31.08.2006 mit den bescheidmäßigen Feststellungen des FA 1/23 zur Steuernummer O**/**1 vom 25.07.2006, **b)** 05.01.2007 mit den bescheidmäßigen Feststellungen des FA Linz zur Steuernummer 3**/**1 vom 14.11.2006, **c)** 21.11.2007 mit den bescheidmäßigen Feststellungen des FA 1/23 zur Steuernummer O**/**2 vom 19.11.2007, begründet.

Mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 3.09.2024, Ra 2023/13/0162-7 wurde die Amtsrevision gegen das Erkenntnis des BFG vom 31.03.2015, RV/7101859/2009, betreff u.a. Wiederaufnahme (Einkommensteuer 2004), und den Beschluss des BFG vom 31.03.2015, RV/7101860/2009, betreff Einkommensteuer 2004 als zulässig und begründet erachtet. Das Erkenntnis des BFG vom 31.03.2015 wurde im angefochtenen Umfang (Wiederaufnahme des Verfahrens betreff Einkommensteuer 2004) und der angefochtene Beschluss des BFG vom 31.03.2015 betreff Einkommensteuer 2004 wegen Rechtswidrigkeit seines Beschlusses aufgehoben. Zur Vorgeschichte wird auf das Erkenntnis des BFG vom 31.03.2015, RV/7101859/2009, betreff Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und den Beschluss des BFG vom 31.03.2015, RV/7101860/2009, verwiesen.

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 3.09.2024, Ra 2023/13/0162-7 wurde der bisherige Verlauf des Verfahrens wie folgt dargestellt:

„ Mit Bescheid vom 7. Februar 2008 nahm das Finanzamt das (mit Bescheid vom 21. November 2007 abgeschlossene) Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 gemäß § 303 BAO wieder auf. Mit weiterem Bescheid vom 7. Februar 2008 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2004 neu fest. In der (gesonderten) Begründung wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, es seien Tatsachen neu hervorgekommen. Der Mitbeteiligte habe zu den Abgabenerklärungen 2004 bekannt gegeben, dass er auf eine Forderung gegenüber der V GmbH aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten des Kunden und zur Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen verzichtet habe; der Einkommensteuerbescheid 2004 sei unter

Berücksichtigung dieses Vorbringens erlassen worden. Aufgrund einer Rückmeldung der für die Abgabenerhebung der V GmbH zuständigen Abgabenbehörde sei aber auf die Forderung nicht verzichtet worden; vielmehr sei diese Forderung gegen Entgelt an den Sohn des Mitbeteiligten abgetreten worden.

Der Mitbeteiligte erhob gegen diese Bescheide Berufung.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 23. März 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Der Mitbeteiligte beantragte, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Mit dem erstangefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht u.a. der (nunmehrigen) Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Einkommensteuer 2004) Folge und hob den Bescheid (ersatzlos) auf.

Mit dem zweitangefochtenen Beschluss erklärte das Bundesfinanzgericht die (nunmehrige) Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 als gegenstandslos.

Das Bundesfinanzgericht sprach jeweils aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zugelassen werde.

Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht (soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung) im Wesentlichen aus, für das Veranlagungsjahr 2004 sei vom Mitbeteiligten ein Forderungsverzicht einer offenen Forderung in Höhe von ca. 110.000 € gegenüber der V GmbH geleistet worden. Bis März 2005 sei der Mitbeteiligte zu 80% an der V GmbH beteiligt gewesen; auch sei er Geschäftsführer gewesen. Ziel des Forderungsverzichts sei eine Entschuldung der V GmbH gewesen, welche sich damals in einer Krisensituation befunden habe. Mit Ausscheiden des Mitbeteiligten aus der V GmbH sei diese vom Sohn des Mitbeteiligten (TR) übernommen und im Wege der Einbringung in die Q GmbH fortgeführt worden. Vom Finanzamt sei die Nichtberücksichtigung der strittigen Forderung (Forderungsabschreibung) bei der Übergangsgewinnermittlung (Übergang von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 5 EStG 1988) korrigiert worden; der Übergangsgewinn sei gemäß § 37 EStG 1988 mit dem Hälftesteuersatz versteuert worden.

Das Finanzamt habe als Wiederaufnahmegrund eine beim Mitbeteiligten durchgeführte Forderungsabschreibungsberichtigung im Ausmaß von 3.000 € herangezogen. Die steuerlichen Auswirkungen der abweichenden Rechtsauffassung hätten im Beschwerdefall bei der Einkommensteuer 23.564 € betragen; die steuerlichen Auswirkungen des Wiederaufnahmegrundes hingegen lediglich 707,70 €. Der Gesamtbetrag der Einkünfte des Mitbeteiligten im Jahr 2004 sei mit ca. 300.000 € ermittelt worden, der Wiederaufnahmegrund werde in einem Betrag von 3.000 € gesehen. Der absolute Betrag des Wiederaufnahmegrundes sei damit als absolut und relativ geringfügig und unbedeutend zu bezeichnen. Bei dieser Sachlage sei der Hinweis des Finanzamtes auf den Vorrang der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit und das Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Abgabepflichtigen für sich allein nicht geeignet, die

Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde zu tragen. Überdies könne der vom Finanzamt vertretenen Ansicht, dass der Forderungsverzicht nur aufgrund der gegebenen Personenidentität aus privaten Gründen erfolgt sei und eine verbindliche Forderungsabschreibung bzw. ein Forderungsverzicht nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht gewollt gewesen sei, nicht gefolgt werden. Die nachträgliche Zahlung von 3.000 € müsse gemessen an der Forderung von ca. 110.000 € als gering bezeichnet werden. Diese Zahlung sei auch ertragsmäßig im Unternehmen erfasst worden, was zweifelsfrei zeige, dass von einer privaten Veranlassung nicht gesprochen werden könne. Auch habe der Mitbeteiligte zu Recht dargetan, dass in einem Schuldnachlass durch einen Gesellschafter in einer Krisensituation des Unternehmens keineswegs ein ungewöhnliches Verhalten erblickt werden könne.

Da der Bescheidbeschwerde gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid entsprochen worden sei, sei die gegen die Sachentscheidung gerichtete Bescheidbeschwerde gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären gewesen.

Gegen diese Entscheidungen (soweit sie die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 sowie Einkommensteuer 2004 betreffen) wendet sich die vorliegende Revision des Finanzamts, die mit Vorlagebericht vom 17. November 2023 dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegt wurde. Zur Zulässigkeit der Revision wird geltend gemacht, die festgestellte neue Tatsache der Forderungsabtretung um 3.000 € habe zur Feststellung geführt, dass eine Forderungsabschreibung im Ausmaß von netto ca. 90.000 € nicht anzuerkennen gewesen sei; die steuerlichen Auswirkungen dieser Feststellung hätten daher ca. 23.000 € betragen. Dieser Betrag sei - nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - weder absolut noch relativ geringfügig. Auch weiche das angefochtene Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen unter Angehörigen ab. Die Voraussetzungen für eine derartige Anerkennung lägen hier nicht vor, sodass die Vereinbarung über den Forderungsverzicht als fremdunüblich nicht anzuerkennen sei. Betreffend Einkommensteuer sei die Frage ungeklärt, ob § 42 Abs. 3 VwGG so auszulegen sei, dass, wenn der Verwaltungsgerichtshof der Revision betreffend Wiederaufnahme Folge gebe, die Gegenstandsloserklärung betreffend Einkommensteuer ex lege aus dem Rechtsbestand trete oder diese Gegenstandsloserklärung mittels Revision bekämpft werden müsse.

Nach Einleitung des Vorverfahrens hat sich der Mitbeteiligte am Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht beteiligt.“

Die Aufhebung des BFG-Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wurde unter „Pkt. 1. Wiederaufnahme (Einkommensteuer 2004)“ des Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 3.09.2004 - nach Wiedergabe des § 303 Abs. 1 lit. b BAO – u.a. damit begründet, dass der abgabenbehördlichen Begründung zum Wiederaufnahmeverfahren

zufolge das Amt bei der ursprünglichen Veranlagung von den Angaben des Bf.- Verzicht auf die Forderung gegen die Fa. V-GmbH (ca. 110.000 €) - ausgegangen wäre. Neu hervorgekommen sei sodann die Forderungsabtretung an des Bf. Sohn gegen Zahlung eines Entgelts. Die somit noch existente Forderung sei im Rahmen der Ermittlung des Übergangsgewinns mit ihrem Nettobetrag - ca. 90.000 € - zu berücksichtigen gewesen. Das Neuhervorkommen dieses Umstands - Abtretung dieser Forderung - sei im Revisionsverfahren unstrittig.

Wenn das BFG aber davon ausgehe, dass diese nachträglich hervorgekommene Zahlung den Forderungsverzicht an sich nicht in Frage stellen könne (eine private Veranlassung liege insoweit nicht vor) und ein Schuldennachlass durch einen Gesellschafter in einer Krisensituation des Unternehmens keineswegs ungewöhnlich sei, so entspreche es der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass es das zwischen den Gesellschaftern einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebiete, behauptete Vereinbarungen an den für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu messen. Eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob diese Kriterien im vorliegenden Fall betreff die behauptete Vereinbarung eines Schuldennachlasses (der im Rahmen der Fa. V-GmbH nicht berücksichtigt worden wäre; vgl. dazu z.B. VwGH 23.09.2005, 2003/15/0078) erfüllt seien, könne dem angefochtenen Erkenntnis nicht entnommen werden. Insoweit sei daher eine abschließende Beurteilung durch den Verwaltungsgerichtshof nicht möglich. Dass die Forderung uneinbringlich gewesen wäre (vgl. z.B. Doralt/Mayr, EStG14, § 6 Tz 209; VwGH 31.03.1998, 96/13/0002), gehe aus den Sachverhaltsannahmen des BFG ebenfalls nicht hervor. Wenn das BFG den Bestand eines Missverhältnisses zwischen den steuerlichen Wirkungen des Wiederaufnahmegrundes einerseits und den übrigen Änderungen im neuen Sachbescheid andererseits annehme, entspreche es der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, dass je mehr die festgestellten Wiederaufnahmegründe in ihren steuerlichen Auswirkungen von jenen abweichen würden, die sich insgesamt als Folge der Wiederaufnahme eines Verfahrens ergeben würden, desto mehr Gewicht den rechtlichen Interessen des Abgabepflichtigen am Weiterbestand des bisher erlassenen rechtskräftigen Bescheides zuzumessen sei. Allerdings müsse ein Auseinanderklaffen der steuerlichen Auswirkungen, die unmittelbar auf die Gründe für die Wiederaufnahme zurückzuführen seien, von solchen, die auf einer geänderten Rechtsansicht beruhen, nicht schon der Wiederaufnahme des Verfahrens entgegenstehen. Die Behörde habe sich mit diesem Umstand nur im Rahmen ihrer Ermessensübung sachlich auseinanderzusetzen (vgl. VwGH 4.03.2009, 2006/15/0079, mwN).

Im vorliegenden Fall würden allerdings - soweit erkennbar (**der Bescheid vom 21.11.2007 befinde sich nicht in den vorgelegten Verfahrensakten**) - entgegen der Ansicht des BFG ausschließlich Auswirkungen des festgestellten Wiederaufnahmegrundes und keinerlei sonstige Änderungen im wiederaufgenommenen Verfahren vorliegen. Der Grund für die Wiederaufnahme sei - entgegen der Ansicht des BFG - nicht die Zahlung (3.000 €), sondern die (wenn auch u.a. auf diese Zahlung gestützte) Annahme der Behörde, dass der behauptete Forderungsverzicht (in Höhe von netto ca. 90.000 €) nicht vorliege; (nur) aus diesem Umstand würden die Änderungen des Abgabenbescheides folgen. Die steuerlichen Auswirkungen dieses

konkreten Wiederaufnahmegrundes seien auch keineswegs bloß geringfügig (vgl. dazu VwGH 30.06.2021, Ra 2019/15/0125, mwN).

Unter „Pkt. 2. Einkommensteuer 2004“ wurde die Aufhebung des Beschlusses gemäß § 261 bs. 2 BAO mit der Rechtswidrigkeit der Entscheidung des BFG zur Wiederaufnahme begründet.

Dem Antrag auf mündliche Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z. 1 lit. a BAO in der Beschwerde vom 10.03.2008 entsprechend erfolgten die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung für den 12.02.2025 und die ordnungsgemäße Ladung der Verfahrensparteien. In der Verhandlung wurde - nach Feststellung des unentschuldigtem Fernbleibens des Bf. von der Verhandlung und der Kündigung der Zustellvollmacht an den früheren steuerlichen Vertreter am 25.02.2016 - das bei der belangten Behörde am 17.10.2007 eingegangene Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 16.10.2007 verlesen und auf das Datum des per Bescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 7.02.2008 aufgehobenen Einkommensteuerbescheids 2004 -21.11.2007- verwiesen. Zur Heranziehung von der Behörde zum Zeitpunkt des Bescheides vom 21.11.2007 bekannten Tatsachen als neue Tatsachen für die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreff Einkommensteuer 2004 im Jahr 2008 gab die Amtsvertreterin zu Protokoll, dass der Bescheid vom **21.11.2007** eine automatische Bescheidänderung gemäß § 295 BAO (in Folge einer Tangente zur Steuernummer 09/xxx)) gewesen wäre, auf die die belangte Behörde keinen Einfluss gehabt hätte, sodass die neuen Tatsachen bei der automatischen Änderung des Bescheids nicht eingearbeitet werden hätten können. Die Bescheidänderung vom 21.11.2007 habe genau das gleiche Ergebnis des Bescheides wie die automatische Bescheidänderung vom 5.01.2007 erbracht.

Der Bescheid vom 21.11.2007 als vorläufiger Bescheid könne ebenso wie ein endgültiger Bescheid durch eine Wiederaufnahme nach § 303 BAO beseitigt werden. Der endgültige Bescheid sei erst am 7.02.2008 ergangen.

Zu ihrer für Beweis Zwecke vorgelegten Übersicht über die Entwicklung der Umsätze und Einkünfte der Fa. V-GmbH gab die Amtsvertreterin zu Protokoll, dass der Verkauf des Bf. betreff die 80 %-Beteiligung an der Fa. V-GmbH um 140.000,00 € an die zu 100% M.M.A. gehörende Fa. VC-GmbH im 03/2005 die Werthaltigkeit der Fa. V-GmbH auch zum damaligen Zeitpunkt bestätige. Bis dato gebe es keine Hinweise auf eine Zahlungsunfähigkeit der Fa. V-GmbH. Der Bf. habe die Gutschrift am 31.12.2004 ausgestellt und die Forderung an seinen Sohn am 04.03.2005 verkauft. Die Einbuchung betreffend den Forderungsnachlass sei bei der Fa. V-GmbH 2004 nicht erfolgt.

Mit Schreiben des BFG vom 12.02.2025 wurde an den Bf. die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 12.02.2025 samt der abgabenbehördlichen Darstellung der Entwicklung der Umsätze und Einkünfte für die Jahre 2003 bis 2007 übermittelt. Das Schreiben blieb seitens des Bf. unkommentiert.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

A) Wiederaufnahme (Einkommensteuer 2004)

1. Sachverhalt

Aufgrund der Aktenlage ist von folgendem Sachverhalt bei der Entscheidung über die Beschwerde im fortgesetzten Verfahren auszugehen:

Mit dem gemäß § 200 Abs. 1 BAO ergangenen Einkommensteuerbescheid 2004 vom 19.04.2006 ist die Abgabe VORLÄUFIG in Höhe von 74.622,01 € festgesetzt worden. Mit der auf die Berufung vom 19.05.2006 folgenden Berufungsvorentscheidung vom 12.06.2006 ist die Abgabe der Höhe nach abgeändert und vorläufig in Höhe von 57.574,44 € festgesetzt worden.

Mit dem Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 7.02.2008 ist der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheid 2004 vom **21.11.2007** (mit Einkünften aus Gewerbebetrieb von 85.507,10 €), mittels dessen die belangte Behörde den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid 2004 vom 5.01.2007 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert hatte, aufgehoben worden.

Dem Einkommensteuerbescheid 2004 vom **21.11.2007** (und darüber hinaus auch schon dem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Erstbescheid vom 19.04.2006) ist die Eingabe des Bf. vom **2.03.2006** zu den Abgabenerklärungen 2004, begründet mit dem Verzicht auf die Forderung gegenüber der Fa. V-GmbH -109.221,19 €- mit den „*Zahlungsschwierigkeiten des Kunden*“ und der „*Absicht des Bf., die Geschäftsbeziehungen mit der Fa. V-GmbH aufrecht zu erhalten,*“ vorausgegangen.

Der Rückmeldung des für die Abgabenerhebung der Fa. V-GmbH zuständigen Finanzamts betreff die Abtretung der in Rede stehenden Forderung des Bf. an Sohn M.M.A. um 3.000,00 € sind der an den Bf. adressierte Vorhalt der belangten Behörde vom 13.08.2007 betreff die in Rede stehende entgeltliche Forderungsabtretung an M.M.A. und die diesbezügliche Eingabe vom 16.10.2007 mit der nachfolgend zitierten Beantwortung des Vorhalts vom **16.10.2007** gefolgt:

"Die Steuererklärungen 2004 bedürfen keiner Berichtigung, weil der Forderungsverzicht" „vereinbart und abgewickelt wurde. Allerdings kam es im nachhinein zu einer Änderung insofern, als M.M.A. gegen Zahlung von 3.000,00 € die aus damaliger Sicht wertlose Forderung vom Bf. entgeltlich erwarb".

Mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 21.11.2007 ist die Forderung gegen die Fa. V-GmbH bei der Ermittlung des Übergangsgewinns anlässlich der Einbringung der Einzelfirma des Bf. in die Fa. Q-GmbH nicht berücksichtigt worden.

Ein Vergleich zwischen dem vorläufigen Bescheid 2004 gemäß § 295 Abs. 1 BAO in der Fassung vom **21.11.2007** und dem vorangegangenen vorläufigen Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom **5.01.2007** zeigt eine Vorschreibung der Einkommensteuer für das Jahr 2004 in jedem einzelnen der Bescheide (vorläufig) in Höhe von 57.374,44 €. Die beiden letztgenannten Abgabenbescheide für das Jahr 2004 sind im Zeitraum nach dem bei der belangten Behörde am **3.03.2006** registrierten Eingang des Schreibens des Bf. vom **2.03.2006** mit der darin befindlichen Angabe des Stands der offenen Forderungen gegen die Fa. V-GmbH samt Forderungsnachlass erlassen worden. Zu den Beilagen hat die (an die Fa. V-GmbH adressierte) „*Gutschrift laut Vereinbarung*“ vom 31.12.2004 mit der Aufgliederung der Gesamtgutschrift 109.221,19 € in folgende Positionen gehört:

„

1) Offene Rechnungen aus 2003	
ustpflichtige Leistungen	€ 50.234,31
n i c h t ustbare PKW-Kosten	€ 5.405,86
20 % USt.	€ 10.046,85
Gutschrift für 2003	€ 65.687,02
2) Offene Rechnung vom 25.4.2004	
ustpflichtige Leistungen	€ 30.831,62
n i c h t ustbare PKW-Kosten	€ 6.536,23
20% USt.	€ 6.166,32
Gutschrift für 2004	€ 43.534,17
3) Gesamtgutschrift	€ 109.221,19

“

Die weiteren Beilagen zum Schreiben vom 2.03.2006 sind die „*Abrechnung-Aufwand/GF*“ und die Gutschrift „*NACHLASS zu Aufwand/GF 2002*“ jeweils vom 5.12.2003, die „*Abrechnung-Aufwand/GF 2003*“ vom 25.04.2004 sowie eine Übersicht für die Jahre 2002 bis 2004 mit Titel „*GUTSCHRIFT lt. Vereinbarung zu verrechnetem Aufwand 2002 & 2003*“ vom 31.12.2004.

Im Zuge des noch nicht abgeschlossenen Einkommensteuerveranlagungsverfahrens für das Jahr 2004 ist die belangte Behörde mit der am **27.06.2006** eingelangten Kontrollmitteilung des ehemals FA 2/20 vom 20.06.2006 betreff „*Forderungsverzicht-Forderungsabtretung*“ u.a. über die Abtretung der Forderung -109.221,19 €- an M.M.A. gegen Entgelt (3.000,00 €) in Kenntnis gesetzt worden. Die der Mitteilung angefügte Bestätigung vom 4.03.2005 betreffend den Erhalt des Bf. von 3.000,00 € für die Übertragung der Verrechnungsforderung gegenüber der Fa. V-GmbH auf den Sohn des Bf. enthält die Unterschriften des Bf. und M.M.A..

Mit dem bei der belangten Behörde mehr als vier Wochen vor der Erlassung des gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheids vom **21.11.2007**, nämlich am **17.10.2007** eingelangten Schreiben vom 16.10.2007 hat der steuerliche Vertreter dem Finanzamt in Bezug auf den Forderungsverzicht 2004 - gestützt auf den Jahresabschluss 2005 der Fa. Q-GmbH – im laufenden Einkommensteuerveranlagungsverfahren für das

Jahr 2004 mitgeteilt, dass der Verzicht - wie im Schreiben vom **2.03.2006** berichtet - vereinbart und abgewickelt worden sei und die Änderung im Nachhinein aus dem Erwerb der aus damaliger Sicht wertlosen Forderung des Bf. gegen Entgelt - 3.000,00 € - durch M.M.A. bestanden hätte. Für den Bf. stelle diese Zahlung eine nachträgliche Betriebseinnahme dar. Aufgrund der nicht mehr Bewertung dieser Forderung in der Einbringungsbilanz sei diese nachträgliche Einnahme bei der aufnehmenden Fa. Q-GmbH ein steuerlicher Ertrag im Jahr 2005.

Mit dem bei der belangten Behörde am **2.10.2008** eingelangten Schreiben des Bf. ist der Gesamtaufpreis für die Abtretung der Gesellschaftsanteile wie auch der Geschäftsführung und sämtlicher Forderungen des Bf. gegen die Fa. V-GmbH an M.M.A. - 143.000,00 € - als Summe des Kaufpreises für die Forderungen - 3.000,00 € - und der Gesellschaftsanteile -140.000,00 €- dargestellt worden. Die Gesamtsumme der Forderungen des Bf. -270.987,93 €- setzt sich aus der Summe der Forderungen aus dem Gewerbebetrieb -109.221,19€ - und den privaten Forderungen des Bf. als Gesellschafter der Fa. V-GmbH - 161.766,74 € - zusammen.

Im Rahmen der Einbringung zum 31.12.2004 nach Art. III UmgrStG nach § 16 Abs. 5 Z. 3 UmgrStG ist die Forderung ertragsteuerlich zum Teilwert nach § 6 Z. 4 EStG 1988 - 0,00€ - in das Privatvermögen übernommen worden. Die Forderung scheint in der Einbringungsbilanz nicht mehr auf. Der Eingang von 3.000,00 € brutto im März 2005 ist mit 2.500,00 € netto als nachträgliche Betriebseinnahme bei der Fa. Q-GmbH im Jahresabschluss erfasst.

Anhand der Gesamtgutschrift - 109.221,19 € brutto - ist der erklärte Forderungsverzicht bei der Gewinnermittlung durch die Nichtansetzung der Forderung bei der Ermittlung des Übergangsgewinns von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 im Zuge der Einbringung des Unternehmens in die Fa. Q-GmbH festzustellen. Entspricht der Bruttobetrag 109.221,19 € dem Nettobetrag 91.017,66 €, so führt die Hinzurechnung des Übergangsgewinns - 91.017,66 € netto - zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb laut Bescheid vom 21.11.2007 - 85.507,10 €- zu Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von **176.524,76 €** führt.

Die Einbringungsbilanz zum 31.12.2004 anlässlich der Einbringung des Unternehmens des Bf. in die Fa. Q-GmbH weist folgende Bestandskonten aus:

Aktiva		Passiva		
Anlagevermögen	1.070,45	Einbringungskapital		
Betriebs- Büro- und Geschäftsausstattung		Kapitalkonto		58.845,23
Umlaufvermögen		Rückstellungen		
noch nicht abgerechnete Lieferungen und Leistungen	47.700,00	Sonstige Rückstellungen		2.500,00
	479,22	Verbindlichkeiten		

noch nicht abzugsfähige Vorseuer Folgejahre Umsatzsteuer laut Erklärung 2003 Umsatzsteuer laut Erklärung 2004	6.483,12 16.437,78	Sonstige kurzfristige Verbindl. noch nicht fällige Umsatzsteuer	2.875,34 7.950,00	10.825,34
	72.170,57			72.170,57

Die Einbringungsbilanz zum 31.12.2004 anlässlich der Einbringung einer Beteiligung durch den Bf. in die Fa. Q-GmbH weist folgende Bestandskonten aus:

AKTIVA				PASSIVA		
		E-STR *)	E-HR**)		E-STR *)	E-HR**)
Kommanditeinlage	43.603,70					
Gesellschafter Verrechnung	-51.868,50					
Beteiligung (Buchwert)	- 8.264,80	- 8.264,80		EK.***)	- 8.264,80	
Stille Reserven	9.692,80					
Beteiligung (Verkehrswert)	1.428,00		1.428,00	EK.***)		1.428,00
Summe Aktiva		- 8.264,80	1.428,00	Summe Passiva	- 8.264,80	1.428,00

*) Einbringung Steuerrecht, **) Einbringung Handelsrecht, ***) Einbringungskapital.

2. Beweiswürdigung

Beweis zu den abgabenbehördlich festgesetzten Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2004 wurde genommen durch Einsichtnahme in die Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2004 vom 21.11.2007 und 7.02.2008.

Beweis zum Zeitpunkt des Hervorkommen des tatsächlichen Bestands von Forderungen des Bf. gegen die Fa. V-GmbH wurde genommen durch Einsichtnahme in die

- Einkommensteuererklärung für 2004 mit den Betriebskennzahlen samt Beilage 1,
- die Einbringungsbilanzen per 31.12.2004 anlässlich der Einbringung des Einzelunternehmens des Bf. sowie einer Beteiligung durch den Bf. in die Fa. Q-GmbH,
- das abgabenbehördliche Ergänzungsersuchen vom 5.01.2006 samt Antwortschreiben des steuerlichen Vertreters vom 2.03.2006 mit Beilagen (Abrechnungen mit der Fa. V-GmbH vom 5.12.2003 & 25.4.2004, Gutschriften vom 5.12.2003 & 31.12.2004),
- die Kontrollmitteilung des FA 2/20 an das FA 8/16/17 betreff Forderungsverzicht - Forderungsabtretung vom 20.06.2006 mit Eingangsstempel des Finanzamts vom 27.06.2006 samt Beilagen (Übernahmebestätigung vom 4.03.2005, unterschrieben von Bf. und M.M.A., betreff Erhalt von 3.000,00 € für die Übertragung der Verrechnungsforderung gegen die Fa. V-GmbH auf den Sohn des Bf.,
- das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 16.10.2007 zum Forderungsverzicht 2004,

- f) Kontrollmitteilung des ehemals FA 8/16/17 an das ehemals FA 12/13/14 betreffend Einbringung des Einzelunternehmens des Bf. in die Fa. Q-GmbH.

Rechtslage

Nach § 303 Abs. 4 BAO in der Fassung des BGBl. I Nr. 97/2002 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO in der Fassung des BGBl. I Nr. 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 303 BAO sind Tatsachen ausschließlich mit dem **Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens** zusammenhängende tatsächliche Umstände (z.B. VwGH 26.01.1999, 98/14/0038; 26.07.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z.B. VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.07.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.02.2013, 2010/15/0064; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097). Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie z.B. die Zahlungswilligkeit, VwGH 14.06.1982, 82/12/0056).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (z.B. VwGH 29.09.2004, 2001/13/0135; 23.04.2008, 2006/13/0019; 24.06.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.02.2013, 2009/15/0016; 27.02.2014, 2011/15/0106).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314; 29.07.2010, 2006/15/0006; 31.05.2011, 2009/15/0135; 19.09.2013, 2011/15/0157; 27.02.2019, Ra 2017/15/0015; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen

einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.07.1997, 96/13/0185).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (z.B. VwGH 23.09.1997, 93/14/0065; 20.11.1997, 96/15/0221). Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (z.B. VwGH 16.09.2003, 2000/14/0175-0177; VwGH 18.09.2003, 99/15/0120; 24.02.2011, 2009/15/0161; 28.02.2012, 2008/15/0005, 0006).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (z.B. VwGH 26.11.2002, 99/15/0176; 17.12.2003, 99/13/0131; 4.06.2009, 2004/13/0083; 20.01.2010, 2006/13/0015).

Das Ziel der Wiederaufnahme ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (z.B. VfGH 30.09.1997, B 2/96; VwGH 22.03.2000, 99/13/0253). Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 BAO genannten Kriterien Bedeutung zu. [§ 20 BAO: „*Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.*“] Stets hat eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen. Das Ziel der Wiederaufnahme (vgl. bzw. der vielfach betonte Vorrang der Rechtsrichtigkeit rechtfertigt keine nur dieses Kriterium berücksichtigende Ermessensübung.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; 29.9.2011, 2008/16/0087; Orientierung an der Intention des Gesetzgebers, VwGH 31.03.1998, 93/13/0130). Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 2.04.1990, 89/15/0005; VfGH 30.09.1997, B 2/96; VwGH 22.03.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.05.1994, 93/16/0096; 28.05.1997, 94/13/0032; 30.01.2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

In Hinblick auf das Ziel der Wiederaufnahme - insgesamt rechtmäßiges Ergebnis – kann die Rechtmäßigkeit der Verfügung der Wiederaufnahme eines Verfahrens daher davon abhängen, ob auch ein anderes Verfahren wiederaufgenommen wird. Nach Ansicht des VfGH (VfGH 5.03.1988, B 70/87) liegt ein Ermessensmissbrauch vor, wenn eine Wiederaufnahme nur jenes Verfahrens verfügt wird, in dem sich steuerliche

Auswirkungen zum Nachteil des Abgabepflichtigen ergeben, jedoch eine Wiederaufnahme für ein Jahr, wo sie sich zu Gunsten der Partei ausgewirkt hätte, unterlassen wird.

Wiederaufnahmen werden in der Regel nicht zu verfügen bzw. zu bewilligen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut und relativ) sind (vgl. zu § 303 Abs. 4 aF BAO VwGH 25.03.1992, 90/13/0238; 12.04.1994, 90/14/0044; 28.05.1997, 94/13/0032). Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (VwGH 14.12.1995, 94/15/0003; 4.03.2009, 2006/15/0079; 30.06.2021, Ra 2019/15/0125).

Die Unterlassung der Wiederaufnahme (wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen) ist auch „*zweckmäßig*“ iSd § 20 BAO, weil die Berücksichtigung des mit einer Bescheiderlassung verbundenen Verwaltungsaufwandes wegen des Grundsatzes der Sparsamkeit der Verwaltung geboten erscheint. Dass die Verwaltung auch Überlegungen der Sparsamkeit (Verwaltungsökonomie) zu berücksichtigen hat, ergibt sich nicht zuletzt auch aus Art 126b Abs. 5 B-VG (wonach sich die Überprüfung des Rechnungshofes ua auf die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zu erstrecken hat).

Hinsichtlich des Verhältnis des § 303 BAO zu anderen Verfahrenstiteln ist in Bezug zu § 295 BAO festzustellen, dass die auf § 295 BAO gestützte Maßnahme in der Regel dann, wenn die Voraussetzungen für eine Änderung gemäß § 295 BAO sowie solche für eine amtswegige Wiederaufnahme (beim Neuerungsstatbestand) nebeneinander vorliegen, erfolgen sollte. Dafür spricht, dass Maßnahmen gemäß § 295 BAO nicht im Ermessen liegen (vgl. VwGH 28.03.1996, 94/16/0254). **Die Endgültigerklärung (wegen Wegfalles der Ungewissheit) gemäß § 200 Abs. 2 BAO hat zwingend zu erfolgen und wird in der Regel Vorrang vor der im Ermessen liegenden amtswegigen Wiederaufnahme haben.**

Nach § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Abgabe kann auch dann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78) betrifft, noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Nach § 200 Abs. 2 BAO ist dann, wenn die Ungewissheit beseitigt oder das Rechtsmittel rechtskräftig entschieden ist, die vorläufige durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Ergibt sich aus der Beseitigung der Ungewissheit oder der rechtskräftigen

Entscheidung des Rechtsmittels kein Grund für eine Berichtigung der vorläufigen Festsetzung, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war der angefochtene Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2004 vom 7.02.2008 aufzuheben, weil die geltend gemachten Umstände bzw. Tatsachen (Verzicht auf die Forderung des Bf. gegen die Fa. V-GmbH, Abtretung der Forderung des Bf. an M.M.A. gegen Entgelt) der belangten Behörde in einem bereits vor der Erlassung des Bescheids vom 21.11.2007 gelegenen Zeitraum bekannt waren. Die Erlassung vorläufiger Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2004 in dem der Wiederaufnahme vorgelagerten Abgabenverfahren gemäß § 200 Abs. 1 BAO ermöglichte der Abgabenbehörde, die „Tatsachen“ in Zusammenhang mit dem Sachverhalt aufgrund des beim Bf. noch nicht abgeschlossenen Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2004 festzustellen. Den Ausführungen der Amtsvertretung zum angefochtenen Bescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO in Verhältnis zum im automatisierten Verfahren geänderten Bescheid gemäß § 295 BAO vom 21.11.2007 war zwar zu bescheinigen, dass der Abgabenbescheid vom 21.11.2007 ein Bescheid mit den grundsätzlich selben Rechtswirkungen wie ein endgültiger Einkommensteuerbescheid (die gegebenenfalls Vollstreckbarkeit einer aus dem Abgabenbescheid resultierenden Nachforderung) war, jedoch war die Erlassung dieses Bescheides gemäß § 200 Abs. 1 BAO für die belangte Behörde aufgrund der Aktenlage zweckdienlich, weil es ihr dadurch möglich gewesen wäre, die Abgabe für das Jahr 2004 festzusetzen, ohne dass alle relevanten Sachverhaltselemente restlos geklärt gewesen wären. Mit dem Wegfall der Ungewissheit über den Bestand der Forderung des Bf. gegen die Fa. V-GmbH und die Einbeziehung in den Übergangsgewinn traf die Abgabenbehörde die Pflicht, die per Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer 2004 durch eine endgültige Festsetzung der Einkommensteuer 2004 per Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO zu ersetzen. Wenn ein endgültiger Bescheid nach einem vorläufigen Bescheid erlassen worden wäre, hätte dieser in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen können, ohne dass es einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 BAO bedurft hätte, und wäre voll mit Bescheidbeschwerde anfechtbar (§251 BAO, keine Teilrechtskraft, VwGH 30.09.1975, 43/74; VwGH 27.10.2008, 2005/17/0166; VwGH 16.12.2009, 2009/15/0203). Ein endgültiger Abgabenbescheid wäre etwa betreff die Abgabenhöhe und die Grundlagen für die Bemessung der Abgaben übrigens auch dann anfechtbar, wenn die Abgabenbehörde hierüber bereits in einer Erledigung einer gegen den vorläufigen Bescheid gerichteten Bescheidbeschwerde abgesprochen hätte. Ein Bescheid über die Endgültigerklärung wirkt in Bezug auf seine Anfechtbarkeit inhaltlich wie ein Bescheid, der an die Stelle des vorläufigen Bescheides tritt, und ist somit so zu sehen, als

enthielte er nicht nur die (für sich anfechtbare) Endgültigerklärung, sondern auch eine erstmalige, dem vorangehenden Sachbescheid entsprechende unveränderte Sacherledigung (VwGH 28.01.1997, 96/14/0110; 24.09.2002, 2001/14/0203).

Anhand des Verhältnisses des § 303 BAO zu § 295 BAO war eine rechtskonforme Erlassung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides gemäß § 303 BAO vom 7.02.2008 nicht zu begründen, weil die auf § 295 BAO gestützte Änderung des Bescheids 2004 vom 21.11.2007 selbst für den Fall, dass die Voraussetzungen für eine Änderung gemäß § 295 BAO sowie solche für eine amtswegige Wiederaufnahme (beim Neuerungstatbestand) nebeneinander vorgelegen wären, erfolgen sollte.

Dem angefochtenen Bescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 7.02.2008 war aufgrund der Vorlage des gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheides vom 21.11.2007 im fortgesetzten Verfahren zu erwidern, dass es für die Erlassung eines Bescheids gemäß § 303 Abs. 4 BAO stets maßgebend ist, ob der Behörde in dem **wiederaufzunehmenden** Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. An das Erwiesen sein von Tatsachen, die als Gründe für die Wiederaufnahme im Sinn des § 303 BAO in Betracht kommen, sind der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 303 BAO zufolge keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind (z.B. VwGH 27.11.2001, 97/14/0110; 19.09.2007, 2003/13/0115; 21.02.2013, 2009/13/0258). Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen angenommen werden (dies ist bereits der Fall, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat), dann stellt sie einen Grund für eine Wiederaufnahme dar (VwGH 14.11.1990, 86/13/0059).

Das Hervorkommen neuer Tatsachen im Sinn des § 303 BAO und deren Angabe im Bescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO **vom 7.02.2008** war aufgrund der Aktenlage nicht verifizierbar, weil der Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2004 - 21.11.2007 – und die Vorläufigkeit der Abgabenfestsetzung kraft § 200 Abs. 1 BAO für den Bestand von vorübergehenden Hindernissen über den Umfang der Abgabepflicht und damit von zeitlich bedingten Ungewissheiten im Tatsachenbereich gesprochen hatten; dies zu einem Zeitpunkt, zu dem die Abgabenbehörde bereits über alle für die Entscheidung zum Punkt „*Forderungsverzicht/ Forderungsabtretung*“ relevanten Daten verfügt hatte, ohne dass die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung ersetzt wurde.

Das Schreiben des Bf. vom **2.03.2006** mit dem Datum des Eingangsstempels des FA 06 vom 3.03.2006 beinhaltete die Angabe der an die Fa. V-GmbH adressierten Gutschrift über 109.221,19 €.

Die bei der belangten Behörde am **27.06.2006** eingelangte Kontrollmitteilung des FA 2/20 vom 20.06.2006 war der Beweis dafür, dass das Wohnsitzfinanzamt des Bf. mehr als 16 Monate vor der Erlassung des Abgabenbescheids 2004 vom 21.11.2007 sehr wohl Kenntnis von der

Abtretung der in Rede stehenden Forderung gegen Entgelt gehabt hatte. Durch die dem Schreiben des ehemals FA 2/20 vom 20.06.2006 angefügte Bestätigung mit den Unterschriften des Bf. und M.M.A. vom **4.03.2005** wurde der Erhalt des Betrags von 3.000,00 € für die Übertragung der Verrechnungsforderung des Bf. gegen die Fa. V-GmbH an M.M.A. nachgewiesen.

Aufgrund der Aktenlage erwies sich der angefochtene Bescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO somit als rechtswidrig, weil mit dem mit 7.02.2008 datierten Wiederaufnahmebescheid ein Bescheid aufgehoben wurde, der, wie das Datum des Bescheides - 21.11.2007 – aufgrund der Aktenlage beweist, in einem Verfahren zu einem Zeitpunkt erlassen wurde, zu dem die vorläufige Abgabenfestsetzung noch nicht durch eine endgültige Abgabenfestsetzung ersetzt wurde und die belangte Behörde bereits Kenntnis über die Gutschrift des Bf./ Verzicht auf die Forderung des Bf. gegen die Fa. V-GmbH in Höhe von 109.221,19€ aufgrund des bei ihr eingelangten Schreibens des Bf. vom 2.03.2006 gehabt hatte. Der bei der belangten Behörde am 27.6.2006 eingelangten Kontrollmitteilung des FA 2/20 mit dem Text *„Auf die Forderung wurde von Bf. nicht verzichtet, sondern laut Vereinbarung vom 4.03.2005“ ... „wurde die Forderung um 3.000,00 € an den Bf.-Sohn abgetreten“* wurde die im Text angesprochene Übernahmebestätigung vom 4.03.2005 für Beweis Zwecke beigelegt.

Da die Tatsachen oder Beweismittel, die als Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 im Bescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 7.02.2008 genannt worden waren, bereits vor der Erlassung des gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheids vom 21.11.2007 amtsbekannt waren und das Einkommensteuerverfahren in Form der Erlassung eines Abgabenbescheides mit endgültiger Festsetzung der Abgabe für das Jahr 2004 noch nicht abgeschlossen wurde, war der angefochtene Bescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO vom 7.02.2008 aufzuheben.

In Hinblick darauf, dass mit dem mit 21.11.2007 datierten Einkommensteuerbescheid 2004 die Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt wurde, besteht für die belangte Behörde nunmehr die Möglichkeit, mit einem endgültigen Bescheid, der a) in jeder Hinsicht vom vorläufigen Einkommensteuerbescheid abweicht und damit den Übergangsgewinn bei der Berechnung der Einkommensteuer des Bf. für das Jahr 2004 berücksichtigt, und b) der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zufolge - VwGH 30.09.1975, 43/74; VwGH 27.10.2008, 2005/17/0166; 16.12.2009, 2009/15/0203, - voll mit Bescheidbeschwerde anfechtbar ist, zu erlassen und damit das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2004 abzuschließen.

Es war daher der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2004 stattzugeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt a. II. (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.

Alle im vorliegenden Verfahren aufgeworfenen Rechtsfragen sind durch die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der in diesem Erkenntnis nicht abgewichen wird, geklärt. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher nicht zuzulassen.

B) Einkommensteuer 2004

§ 261 Abs. 1 BAO lautet:

"Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen wird a) in einem an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid oder b) in einem den angefochtenen Bescheid abändernden oder aufhebenden Bescheid."

Da der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Einkommensteuerbescheid 2004 vom 7.02.2008 aufgrund der ersatzlosen Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreff die Einkommensteuer 2004 aus dem Rechtsbestand tritt und durch den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 21.11.2007 ersetzt wird, wird die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO iVm § 261 Abs. 1 lit. b BAO als gegenstandslos erklärt.

Zu Spruchpunkt b II. (Revision)

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG iVm § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz ergibt.

Wien, am 27. Juni 2025