



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., K., vertreten durch BDO Austria WP und StB, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Kohlmarkt 8 - 10, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend

- 1) Einkommensteuer 2009,
- 2) Abweisung des Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 sowie
- 3) Nichtstattgabe des Antrags gemäß § 295a BAO betreffend Einkommensteuer 2006, entschieden:

Soweit sich die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 sowie den Bescheid hinsichtlich Abweisung des Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 richtet, wird sie als unbegründet abgewiesen.

Soweit sich die Berufung gegen den Bescheid hinsichtlich Nichtstattgabe des Antrags gemäß § 295a BAO betreffend Einkommensteuer 2006 richtet, wird sie als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Einkommensteuerveranlagung 2006

1.1 Steuererklärung

Der Berufungswerber (Bw.) hat seinen mit „Handelsagentur“ bezeichneten Betrieb per 31.1.2006 aufgegeben.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006 hat der Bw. neben geringfügigen laufenden Verlusten und einem Betriebsaufgabegewinn einen Übergangsgewinn anlässlich des Übergangs von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von € 1,483.651,37 erklärt. An Zuschlägen hat er dabei neben USt-Guthaben und einer als „Abfindung T.“ bezeichneten Position eine Provision von der Fa. XY für die Vermittlung des Kaufes der Wirtschaftsgüter durch die C. in Höhe von € 1,597.619,05 angesetzt. Erläuternd hierzu hat er wörtlich Folgendes angegeben: „Durch eine Vertragsänderung zwischen der C. und XY im Jahr 2007 hat sich das Auftragsvolumen geändert. Da die neue Auftragssumme von den Vertragspartnern geheim gehalten wird, kann derzeit nicht festgestellt werden, ob und in welcher Höhe Provisionen noch zu erwarten sind. Bei weiteren Provisionseingängen wird ein Antrag auf Wiederaufnahme gestellt.“

1.2 Außenprüfung

Noch vor Vornahme der Veranlagung wurde vom Finanzamt eine Außenprüfung durchgeführt. Aus Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist Folgendes zu entnehmen:

„Tz. 2 Ermittlung Übergangsgewinn 2006

Der Abgabepflichtige beendete mit Jänner 2006 seine betriebliche Tätigkeit. Bei Ermittlung des Übergangsgewinnes wurden nur die tatsächlichen Zahlungen der Firma XY im Zeitraum 2006-2008 in Ansatz gebracht, da bei Erklärungsabgabe der weitere Provisionsanspruch noch nicht bekannt war. Bei der Firma XY gab es Bestrebungen keine weiteren Provisionen zu bezahlen bzw. bereits ausbezahlte wieder zurückzufordern. Auf mögliche weitere Provisionszahlungen wurde vom steuerlichen Vertreter in den Steuererklärungen bzw. in einer Vorhaltsbeantwortung ausdrücklich mit dem Vermerk hingewiesen, dass falls es bereits Bescheide gibt, ein Antrag auf Wiederaufnahme gestellt werden wird.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurden folgende Provisionsansprüche seitens des Abgabepflichtigen als wahrscheinlich erachtet:

Ermittlung Provisionsanspruch

ursprüngliche Vertragssumme	1.667.081.187,00
<u>Reduktion durch Vertragsänderung</u>	<u>250.000.000,00</u>
Vertragssumme neu	1.417.081.187,00
Provisionsanspruch 0,25 %	3.542.702,00
<u>abzüglich erhaltener Honorare</u>	<u>525.000,00</u>
Provisionsanspruch	3.017.702,00

Ermittlung Übergangsgewinn lt. Bp

Zuschläge:

Provisionen XY	3,017.702,00
----------------	--------------

Abfindungen T.	136.836,68
USt-Guthaben 2005	20.020,32
<u>USt-Guthaben 2006</u>	<u>71,02</u>
	3.174.630,07
Abschläge:	
Rechtskosten	205.940,00
Personalkosten	13.811,80
SV gewerbliche Wirtschaft	143,90
<u>Rückstellungen</u>	<u>51.000,00</u>
Übergangsgewinn lt. Bp	2.903.734,37
Übergangsgewinn bisher	1.483.651,37
<i>Mehrergebnis lt. Bp</i>	<i>1.420.083,00"</i>

Der Einkommensteuerbescheid 2006, in dem der gesamte Gewinn mit dem Hälftesteuersatz gemäß § § 37 Abs. 1 iVm § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 versteuert wurde, ist am 2.3.2009 ergangen, wurde nicht angefochten und ist daher in Rechtskraft erwachsen.

1.3 Wiederaufnahmeantrag

Am 21.4.2010 stellte der Bw. „wie wir es am Ende der Betriebsprüfung letztes Jahr vereinbart haben (auch in den Steuererklärungen angemerkt und im BP-Bericht protokolliert)“ den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens, da nun aufgrund eines außergerichtlichen Vergleichs die endgültigen Provisionszahlungen feststünden und außer Streit gestellt seien

Der Übergangsgewinn wurde um € 5,214.419,35 erhöht (Zuschläge: Vergleich mit XY € 5,464.054,50, Abschläge: € 249.635,15); beigeschlossen waren der Aufstellung u.a.

- ein Überweisungsbeleg sowie ein Kontoauszug, aus denen ersichtlich, dass die Vergleichssumme am 21.1.2010 (Wert: 22.1.2010) überwiesen wurde;
- eine vollstreckbare Ausfertigung eines Schuldanerkenntnisses, datiert mit 18.12.2009; hierin erkennt die Fa. XY Deutschland GmbH an, dem Bw. einen Geldbetrag in Höhe von € 5,464.054,50 zu schulden. Der Geldbetrag ist nicht zu verzinsen und sofort zur Zahlung fällig.

1.4 Vorhalteverfahren, Antrag gemäß § 295a BAO

Das Finanzamt erließ ein Ersuchen um Ergänzung, in dem es darlegte, dass die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens seiner Ansicht nach nicht vorlägen. Weiters

fürhte das Finanzamt aus, dass auch kein Änderungstatbestand nach § 295a BAO gegeben sei.

Die nunmehrige steuerliche Vertreterin beantwortete den Vorhalt und beantragte in eventu auch die Änderung des Bescheides nach § 295a BAO. Die in der Vorhaltsbeantwortung zum Ausdruck kommende Rechtsansicht ist der unten wiedergegebenen Berufung zu entnehmen.

1.5 Bescheid

Das Finanzamt erließ folgenden Bescheid:

"Der Antrag von Y. A. vom 21.04.2010, eingebracht am 21.04.2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bez. Einkommensteuer 2006 wird abgewiesen.

Begründung:

Vor Erlassung dieses Bescheides erging ein Ergänzungsauftrag vom 8.11.2010 (Punkt 1), der mit Schriftsatz vom 7.12.2010 (Punkt 2 "Ergänzung") erfüllt wurde. In Punkt 3 wird die Begründung näher ausgeführt und in Punkt 4 zusammengefasst.

1. Ergänzungsauftrag vom 8. November 2010 der Abgabenbehörde

Auf den o. a. Ergänzungsauftrag des Finanzamts 9/18/19/K vom 8. November 2010 wird verwiesen. Zusammenfassend ergibt sich daraus:

Zu den laut letzter Betriebsprüfung bei der Einkommensteuer-Veranlagung 2006 erfassten Provisionen XY wurden weitere 5,464.054,50 € Provisionserlöse aus dem "Vergleich mit XY" erklärt. Nach Abzug entsprechender Betriebsausgaben (rückgestellte Beratungskosten und Verw.Rückstellung) wurden 5,214.419,35 € Provisionseinkünfte für 2006 erklärt. Dies verbunden mit einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens der Einkommensteuer 2006 vom 21. April 2010, zumal die ESt 2006 bereits mit endgültigem Bescheid vom 10. Feber 2009 veranlagt wurde.

Nach vorgehaltener Ansicht des Finanzamts handelt es sich bei dem am 16. Dezember 2009 abgeschlossenen Vergleich um einen Umstand, der erst im Jahr 2009 entstanden ist. Das Finanzamt vermag sich der Ansicht, eine entscheidungswesentlicher Umstand oder Tatsache ist 2009 hervorgekommen, die schon 2006 bestanden hat, nicht anzuschließen. Dem Vorbringen im Wiederaufnahmeantrag, die im anlässlich der Betriebsaufgabe ermittelten Übergangsgewinn 2006 enthaltene Provisionsforderung an XY von 3,017.702 € müsse um die im Jahr 2010 aufgrund des Vergleiches nachträglich vereinnahmten 5,214.419,35 € Provisionseinkünfte erhöht werden, wurde im Ergänzungsauftrag von der Abgabenbehörde entgegengehalten:

Für die Bewertung der Forderungen sind die Verhältnisse am Stichtag maßgeblich. Im von der Betriebsprüferin mängelfrei geführten Ermittlungsverfahren zur Einkommensteuer 2006 wurden einvernehmlich als Forderung aus Provisionserlösen an die XY von 3,017.702 € angesetzt. "Erläuternd wurde im Bericht der Betriebsprüferin vom 25. Feber 2009 ausgeführt, bei der XY gebe es Bestrebungen keine weiteren Provisionen zu bezahlen bzw. bereits ausbezahlte wieder zurückzuverlangen Der bei Ermittlung des Übergangsgewinnes geschätzte Provisionserlös beruht auf den für die Abgabenbehörde glaubhaft gemachten Sachverhaltsangaben des Abgabepflichtigen, die sich mit dem übrigen Verfahrensergebnis deckten" (Auszug aus dem Ergänzungsvorhalt).

2. Ergänzung vom 7. Dezember 2010 durch den steuerlichen Vertreter

Was die Wiederaufnahme betrifft wurde ausgeführt:

Beim Übergangsgewinn 2006 wurden als Forderung Provisionserlöse XY von 3.017.702 € berücksichtigt.

Nicht berücksichtigt seien aber die in einem sogenannten Side-Agreement "zusätzlich vereinbarten" Provisionserlöse von 7.085.406 €, wovon im Jänner 2010 75% im Wege des Vergleiches vom Dezember

2009, also 5,314.054,50 € zuz. 150.000 € (zusammen 5,464.054,50 €, vor Abzug der Betriebsausgaben) vereinnahmt wurden.

Auf Seite 3 der Niederschrift vom 19. Jänner 2009 über die Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung sei darauf hingewiesen worden, vom steuerlichen Vertreter ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass bei möglichen weiteren Provisionszahlungen ein Antrag auf Wiederaufnahme gestellt werden werde.

3. Begründung unter Berücksichtigung des Ergänzungsverfahrens

Vorfragatbestand § 303 Abs 1 lit c BAO nicht erfüllt

Eine Vorfrage ist eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist. Eine gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidung iSd § 116 BAO liegt im gegenständlichen Verfahren nicht vor, damit ist schon aus diesem Grund kein Anwendungsfall des Vorfragatbestandes gegeben. Es handelt sich vielmehr um die Sachverhaltsfrage, ob eine werthaltige Forderung der angesprochenen Höhe schon im Jahr 2006 bestanden hat, wobei zusätzlich das Risiko zu berücksichtigen war, dass von der im Übergangsgewinn 2006 angesetzten Forderung nicht ein Teil noch zurückgezahlt werden muss. In Abwägung aller im Jahr 2006 vorgelegenen Umstände wurde unter Wahrung des Parteiengehöres die Forderung einvernehmlich und aus damaliger Sicht zutreffend mit 3,017.702 € angesetzt. Die Frage, ob diese Forderung zum damaligen Zeitpunkt richtig bewertet wurde, ist keine Vorfrage iSd § 116 BAO sondern eine Sachverhalts- und Bewertungsfrage, über die kein Gericht oder Verwaltungsbehörde nachträglich entschieden hat.

Neuerungstatbestand nach § 303 Abs 1 lit b bzw. § 303 Abs 4 BAO nicht erfüllt

Einzuräumen ist, dass das Side-Agreement bereits vor 2009 bestanden hat. Eine genaue Zeitbestimmung, wann dieses Agreement abgeschlossen wurde, ist nicht möglich. Das Side Agreement ist nämlich undatiert (vgl. Punkt I Vergleich vom 16. 12. 2009 „... aus einem undatiertem Side-Agreement ...“). Noch in der Präambel, Artikel I, des Vergleichs wird festgehalten: "Streitig nach Grund und Höhe ist zwischen den Parteien dagegen, ob Herrn Y. weitere Vergütungsansprüche gegen XY aus einem undatierten Side-Agreement ... zustehen." Dies deckt sich mit der Sachverhaltsannahme, dass beim Abschluss der Betriebsprüfung im Februar 2009 Herr Y. nicht irrtümlich oder bewusst unrichtig gegenüber der Abgabenbehörde behauptet hat, "bei der XY gebe es Bestrebungen keine weiteren Provisionen zu bezahlen bzw. bereits ausbezahlte wieder zurückzuverlangen." Die damalige Sachverhaltsangabe des Herrn Y. entsprach vielmehr den Tatsachen und steht auch zum Vertragstext des Vergleichs nicht in Widerspruch, der im Dezember 2009 abgeschlossen wurde. Offensichtlich bedurfte es im Vergleichszeitpunkt auch noch einer Feststellung, dass Herr Y. die ihm nach dem Grundvertrag (Consultant Agreement) treffenden Beratungspflichten erfüllt hat und die XY die hierfür geschuldete Vergütung mittlerweile vollständig bezahlt hat. Aus Sicht des Aufgabe- und Übergangsgewinnjahres 2006 bzw. auch noch des Zeitpunktes des Abschlusses der Betriebsprüfung im Februar 2009, war also auch die Aussage des Herrn Y. zutreffend, es könnte ihn eine Rückzahlungsverpflichtung für die bereits erhaltenen Zahlungen treffen.

Weiters ist zu beachten, dass - wie im Vergleichstext ersichtlich - von der XY noch latente Ansprüche von Dritten befürchtet werden und Herr Y. gegebenenfalls die XY von diesen Ansprüchen freizuhalten hat. Gegebenenfalls ist - trotz Vereinnahmung des Betrages im Jänner 2010 - noch immer nicht sichergestellt, dass diese nachträgliche Honorarzahlung (vollständig) bei Herrn Y. verbleibt.

Der Hinweis in der Niederschrift zur Schlussbesprechung der Betriebsprüfung, bei weiteren Provisionszahlungen werde ein Antrag auf Wiederaufnahme gestellt werden, vermag nichts daran zu ändern, dass mangels Vorliegens der Voraussetzungen (siehe oben) keine Wiederaufnahme durchzuführen ist. Der Hinweis wurde auf Wunsch des steuerlichen Vertreters in die Niederschrift aufgenommen und stellt auch keine - wie oben ausgeführt im Gesetz nicht gedeckte - Wiederaufnahme in Aussicht.

Zum Antrag auf § 295a BAO siehe das VwGH-Erk 4.2.2009, 2006/15/0151. Nach dieser Rechtsprechung handelt es sich um keinen Anwendungsfall des § 295a BAO.

Gegen den Grundsatz von Treu und Glauben wurde von der Abgabenbehörde nicht verstoßen. Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben setzt einen Vollzugsspielraum voraus (Ritz, BA03, Rz 8 zu § 114), schon dieser ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Der VwGH schützt kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des BMF, sondern nur von Auskünften im Einzelfall (Ritz, aaO, Rz

10 zu § 114). Im Übrigen setzt der Grundsatz von Treu und Glauben voraus, dass Dispositionen des Abgabepflichtigen im Vertrauen auf die Richtigkeit einer Auskunft gesetzt wurden (Ritz, aaO, Rz 11 zu § 114). Auch wenn einzuräumen ist, dass die o. a. Judikatur des VwGH zu § 295a BAO von den ursprünglichen EStR abweicht, ist daraus für den Standpunkt des Abgabepflichtigen schon deswegen nichts gewonnen, weil keine wirtschaftliche Disposition im Vertrauen auf die Rechtsrichtigkeit der EStR gesetzt worden ist. Die Geltendmachung eines eventuell höheren Forderungsbetrages an die XY im Übergangsgewinn 2006 wäre vom Sachverhalt her nicht gedeckt gewesen. Abgesehen davon schützt, wie oben erwähnt, der VwGH kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen.

Für Herrn Y. stellte sich die Situation im Jahr 2006 und im Wesentlichen auch noch im Zeitpunkt des Prüfungsabschlusses folgendermaßen dar: Es war noch nicht ganz sichergestellt, dass die XY die von ihm laut Hauptvertrag zu erbringenden Leistungen als erbracht einstufen wird. Klarheit schaffte erst der Vergleich, abgeschlossen im Dezember 2009. Die latente Gefahr, das bereits vereinnahmte Honorar teilweise zurückzahlen zu müssen, war noch gegeben. Dem von Herrn Y. im BP-Verfahren selbst stammenden Sachverhaltsvorbringen, wie die Chance zu weiteren Zahlungen zu kommen gebe es auch ein Risiko, das Honorar wieder rückzahlen zu müssen, widerspricht der Vergleich 2009 nicht, ganz im Gegenteil, der Vergleich war offensichtlich eine Folge der späteren Entwicklung, dass die Debatte und die Probleme um den Wirtschaftsgut-Kauf aus Sicht der XY nachhaltig abgeklungen war. Dies trotz vorheriger heftiger Turbulenzen in der politischen Öffentlichkeit, die in einen parlamentarischen Untersuchungsausschuss mit mehrfacher und tagelanger Einvernahme von Herrn Y. und auch von Entscheidungsträgern der XY unter großem Medienecho kulminierten. Für die XY entstand dabei (neben der Beschädigung ihres Ansehens in der Öffentlichkeit) das erhebliche Risiko, dass die C. versucht aus dem Vertrag auszusteigen. Immerhin kam es wegen der öffentlich ausgetragenen Turbulenzen zu einer Reduzierung der Anzahl der gekauften Wirtschaftsgut und zu einer Verpflichtung der XY zur Ausweitung der Gegengeschäfte.

4. Zusammenfassung

Eine beantragte Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2006 würde u. a. voraussetzen, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren (ohne Verschulden der Partei) nicht geltend gemacht werden konnten. Bei Ermittlung des Übergangsgewinnes 2006 war die Forderung mit dem Wert anzusetzen, der sich bei Anwendung eines ständigen Vermögensvergleiches als Abschlussvermögen ergeben würde. Selbst wenn - entgegen der Ansicht des Finanzamtes - die Forderung, wie der Abgabepflichtige beantragt, in voller Höhe in den Übergangsgewinn einbezogen werden könnte, so ändert dies nichts daran, dass dieselbe Forderung bei Ermittlung des Aufgabegewinnes mangels Veräußerung mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist (§ 24 Abs 3 EStG). Es wurde oben dargelegt, dass der gemeine Wert der Forderungen zum Zeitpunkt des Übergangs- und Aufgabegewinnes 2006 auch in Kenntnis des erst 2009 erfolgten Vergleichs, der nicht auf das Jahr 2006 rückprojiziert werden darf, nicht höher ist als der einvernehmlich und nach den Angaben des Abgpl. festgesetzte Wert, der im Übergangsgewinn des Einkommensteuerbescheides 2006 schon berücksichtigt ist. Es fehlt damit am Erfordernis einer Tatsache oder eines Beweismittels, das neu hervorgekommen ist und einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Auch die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme nach dem Vorfragentatbestand gemäß § 303 Abs 1 lit c BAO sind nicht gegeben.

Der Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2006 vom 7. Dezember 2010 ist aus diesen Gründen abzuweisen.

Auch die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme von Amts wegen (§ 303 Abs 4 BAO) sind nicht erfüllt..."

Die dagegen gerichtete Berufung ist unter Punkt 3 dieser Entscheidung wiedergegeben.

2. Einkommensteuerveranlagung 2009

2.1 Schreiben betreffend Einkommensteuererklärung 2009

Am 14.2.2011 langte ein Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bw. ein, in dem diese Folgendes ausführen:

"Bezugnehmend auf unser Schreiben vom 11. Februar 2011 betreffend unseren Klienten, Herrn Bw., möchten wir Ihnen mitteilen, dass wir vorläufig keine Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2009 für Herrn Y. einreichen werden.

Zur Erfüllung unserer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht möchten wir den im Jahr 2009 verwirklichten Sachverhalt jedoch wie folgt darstellen:

Herr Y. war Gewinnermittler nach § 4 Abs 3 EStG. Mit 31. Jänner 2006 hat Herr Y. anlässlich seiner Pensionierung seinen Gewerbebetrieb aufgegeben und die Erwerbstätigkeit eingestellt. Gem § 24 Abs 2 EStG ist der Veräußerungs- bzw Aufgabegewinn nach § 4 Abs 1 oder § 5 EStG zu ermitteln, weshalb ein Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs 3 EStG auf § 4 Abs 1 EStG erforderlich war. Im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bestanden zwei Forderungen gegenüber der Firma XY:

Eine Provision iHv 0,25% der Vertragssumme wurde im Übergangsgewinn erfasst. Die Vertragssumme beträgt 1,417.081.187,00. Die Provision beträgt daher 3,542.702,00, wovon ein Betrag iHv EUR 525.000,00 unseren Informationen zufolge bereits zu einem früheren Zeitpunkt beglichen wurde. Daher beträgt die offene Forderung betreffend die Provision iHv 0,25% der Vertragssumme zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe EUR 3.017.702,00. Diese wurde im Übergangsgewinn des Jahres 2006 berücksichtigt.

Weiters wurde ein zweiter Provisionsanspruch in einem so genannten "Side agreement" zur ursprünglichen schriftlichen Vereinbarung durch die beiden beteiligten Parteien festgelegt. Die zweite Provision sollte 0,5% der Vertragssumme betragen. Somit ergibt sich ein Betrag iHv EUR 7.085.406,00. Es bestand daher noch eine weitere offene Forderung, die im Übergangsgewinn jedoch nicht berücksichtigt wurde. Betreffend diese Forderung herrschte Uneinigkeit über die Höhe der Einbringlichkeit, welche durch einen Vergleich im Jahr 2009 beendet wurde. Der mit Vergleich festgelegte Betrag betrug EUR 5.464.054,50. Dieser wurde im Jahr 2010 von XY beglichen.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des zweiten Provisionsanspruchs (0,5% der Vertragssumme, das sind EUR 7.085.406,00) besteht derzeit ein offenes Verfahren gegenüber dem Finanzamt betreffend das Jahr 2006 (vgl Antrag auf Wiederaufnahme vom 21. April 2010). Unserer Ansicht zufolge sollte die Provisionsforderung aufgrund des Antrags auf Wiederaufnahme vom 21. April 2010 nachträglich im Jahr 2006 zu berücksichtigen sein; die tatsächlich niedrigere Einbringlichkeit, welche im Jahr 2009 durch den Vergleich festgestellt wurde, sollte als rückwirkendes Ereignis ebenfalls im Jahr 2006 Berücksichtigung finden (vgl dazu unser Schreiben vom 6. Dezember 2010). Eine Auswirkung auf die steuerliche Behandlung im Jahr 2009 (oder auch 2010) sollte sich daher unseres Erachtens nicht ergeben.

In Hinblick auf eine etwaige Verpflichtung zur Einreichung der Einkommensteuererklärung 2009 aufgrund einer allenfalls abweichenden Ansicht des Finanzamts werden wir - wie bereits vorab mit Ihnen am 28. Jänner 2011 mündlich besprochen - den Ausgang des derzeit anhängigen Verfahrens abwarten."

2.2 Erhebungen des Finanzamtes

In weiterer Folge führte das Finanzamt Erhebungen durch; im Arbeitsbogen liegt zunächst ein (allerdings nicht unterschriebener, in der Fußzeile des Schreibens mit 16.12.2009 datierter) vom Bw. übermittelter Vergleich zwischen XY Deutschland GmbH und dem Bw., der offenbar zu dem oben näher beschriebenen Schuldanerkenntnis geführt hat, sowie weiters das „Consultant agreement“ vom 23.5.2003 und das im Vergleich ebenfalls angeführte (undatierte) „Side agreement“. Hierin ist festgehalten, dass der „Consultant“ (= der Bw.) im Erfolgsfall weitere 0,5% erhalten soll.

2.3 Rechtsansicht des bundesweiten Fachbereichs

Das Finanzamt ersuchte den bundesweiten Fachbereich um rechtliche Beurteilung des vorliegenden Falles; dieser äußerte sich hierzu wie folgt:

„Im vorliegenden Fall setzte der Steuerpflichtige eine Forderung in Höhe von mehr als 5 Mio. Euro im Übergangsgewinn nicht an, da zum Aufgabzeitpunkt seitens des Geschäftspartners das Bestreben bestand, überhaupt keine Forderungen mehr zu bezahlen und auch bereits getätigte Zahlungen wieder zurückzufordern. Der bei Ermittlung des Übergangsgewinnes angesetzte Provisionserlös in Höhe von rd. 3 Mio. Euro beruhte auf den Sachverhaltsangaben des Abgabepflichtigen, der sich mit dem übrigen Verfahrensergebnis der Außenprüfung deckte (zB Unsicherheit nach Abschluss des parlamentarischen Untersuchungsausschusses zu diesem Vermittlungsgeschäft). Nach Unterfertigen des Vergleiches im Jahr 2009 vermeint nun der steuerliche Vertreter unter Hinweis auf die damals geltende Rz 5661 EStR, die nachträgliche Provisionszahlung als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO im Übergangs- und somit im Aufgabegewinn mit dem Hälftesteuersatz versteuern zu können. Rz 5661 EStR in der im Jahr 2006 anzuwendenden Fassung lautete wie folgt:

„Änderungen des Veräußerungserlöse, die erst durch nach Ablauf des Jahres einer Betriebsveräußerung eingetretene Umstände bewirkt werden, sind im Rahmen des § 295a BAO rückwirkend im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen.“

Als Veräußerungsgewinn gilt auch der Gewinn aus der Aufgabe des Betriebes. Soweit die Wirtschaftsgüter nicht veräußert werden, ist gemäß § 24 Abs. 3 EStG 1988 der gemeine Wert dieser Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen als Veräußerungsgewinn anzusetzen.

Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ist im Fall der Betriebsaufgabe noch vor Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zum Veräußerungsstichtag ein Übergang zum Betriebsvermögensvergleich zu unterstellen und ein Übergangsgewinn (Übergangsverlust) zu ermitteln. Damit wird sichergestellt, dass auf Grund der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 bisher nicht versteuerte Gewinne (nicht berücksichtigte Verluste), die im System des Betriebsvermögensvergleiches weiterhin unberücksichtigt bleiben würden, steuerlich erfasst werden. Als Wert des Betriebsvermögens ist dabei jenes Vermögen anzusehen, das sich bei Anwendung eines ständigen Vermögensvergleiches als Abschlussvermögen ergeben würde (s Rz 5666 EStR und die dort zit. Jud.).

Selbst wenn nun die Forderung wie der Abgabepflichtige beantragt in voller Höhe rückwirkend in den Übergangsgewinn miteinbezogen werden kann, so ändert dies nichts daran, dass dieselbe Forderung bei Ermittlung des Aufgabegewinnes mangels Veräußerung mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist (§ 24 Abs. 3 EStG 1988 und erläuternd Rz 5662 EStR).

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen (§ 10 Abs. 2 BewG). Jene Umstände, die den Wert dieser Forderung im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe mit 0 Euro als gerechtfertigt erscheinen lassen, hat der Abgabepflichtige im Rahmen der Außenprüfung der Prüferin vorgelegt und die Sachverhaltsfeststellungen der Prüferin, die sich mit diesem Vorbringen decken, auch ausdrücklich bestätigt. Dass zu diesem Zeitpunkt eventuell noch mit einer Einbringlichkeit zu rechnen wäre, war nicht vorhersehbar (weder für die Prüferin noch für den Abgabepflichtigen selbst).

Die im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe uneinbringliche Forderung ist somit als nicht werthaltig anzusehen und bei Ermittlung des Aufgabegewinnes nicht zu berücksichtigen. Würde daher der Abgabepflichtige von seinem Bewertungswahlrecht insofern rückwirkend Gebrauch machen, diese Forderung im Übergangsgewinn mit dem Nennwert und nicht mit dem niedrigeren Teilwert ansetzen, so müsste er sie beim Aufgabegewinn auf den gemeinen Wert (= 0 Euro) wieder abwerten. Wenn der Steuerberater wie in seinem Schreiben vom 11.2.2001 dargelegt, der Wert der Provisionsforderung in der Übergangsgewinnermittlung entspricht dem Wert der Forderung bei der Aufgabegewinnermittlung, verkennt er insoweit die Rechtslage, als § 24 Abs. 3 EStG 1988 kein Bewertungswahlrecht ermöglicht, sondern zwingend den Ansatz des gemeinen Wertes für ins Privatvermögen übernommene Wirtschaftsgüter erfordert. Es verbleibt somit unabhängig von der Erfassung im Übergangsgewinn ein Betrag von rund 3 Mio. Euro im Aufgabegewinn, der mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern ist. Der nachträgliche

Vergleich ändert nichts am gemeinen Wert dieser Forderung im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe und somit auch nichts an der Höhe des zu ermittelnden Aufgabegewinnes.

Gemäß § 32 Z 2. EStG 1988 zählten sowohl im Jahr 2006 als auch in den Jahren 2009 und 2010 zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit, z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen. Die Zahlung auf Grund des Vergleichs im Jänner 2010 ist somit als Gewinn aus dem Eingang zu Recht abgeschriebener Forderungen als nachträgliche Einkünfte iSd § 32 Z 2 EStG 1988 mit dem vollen Steuersatz zu erfassen (s auch VwGH 24.9.2003, [99/13/0107](#)).“

2.4 Einkommensteuerbescheid 2009

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid 2009, in dem die weiteren Provisionszahlungen abzüglich der angefallenen Betriebsausgaben als nachträgliche Einkünfte nach § 32 Z 2 EStG 1988 erfasst und tarifmäßig versteuert wurden.

Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

„Im Rahmen der Einkommensteuer 2009 sind nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 32 Z 2 EStG 1988 in Höhe von 5,214.419,35 € zu erfassen. Die Begünstigung nach § 37 EStG 1988 steht nicht zu. Es handelt sich weder um einen begünstigten Übergangs- noch um einen begünstigten Aufgabegewinn. Auf § 37 Abs 7 EStG 1988 wird verwiesen, wonach die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs 5 EStG 1988 nicht zum Tragen kommt, wenn Einkünfte nicht einem Veranlagungszeitraum anfallen. Zur Ermittlung der Einkünfte wird auf Ihren Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens 2006 verwiesen. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens der Einkommensteuer 2006 kommt mangels Vorliegens der Voraussetzungen nicht in Betracht, auf die Begründung zur Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme wird verwiesen. Die Einkünfte haben sich nach den Feststellungen der Abgabenbehörde erst nach dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe ereignet und wurden zu Recht im Übergangs- und Aufgabegewinn 2006 nicht berücksichtigt. Maßgeblich für die zeitliche Erfassung sind die Grundsätze des Betriebsvermögensvergleiches (Doralt, EStG¹⁴, Rz 79 zu § 32). Der Zeitpunkt des Entstehens der Forderung auf zusätzliche Provisionserlöse an die XY Deutschland GmbH fällt mit dem Abschluss des zugrundeliegenden Vergleiches (Dezember 2009) zusammen. Wegen der erwähnten Maßgabe des Betriebsvermögensvergleiches für die Erfassung nachträglicher Einkünfte sind die Einkünfte im Veranlagungsjahr 2009 zu erfassen und nicht erst im Jänner 2010, dem Zeitpunkt des Zufließens...“

3. Berufung

Der Bw. erhob „gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 ..., gegen den Bescheid betreffend die Abweisung des Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens und die Nichtstattgabe des Antrags gemäß § 295a BAO“ Berufung und begründete diese wie folgt:

„1. Sachverhalt

Herr Bw. hat mit 31. Jänner 2006 seinen Gewerbebetrieb aufgegeben und die Erwerbstätigkeit eingestellt. Herr Y. ermittelte seinen Gewinn gem § 4 Abs 3 EStG. Gem. § 24 Abs 2 EStG ist der Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn nach § 4 Abs 1 oder § 5 EStG zu ermitteln. Daher war ein Übergang von der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs 3 EStG auf jene nach § 4 Abs 1 EStG erforderlich. Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart sind die Vorschriften des § 4 Abs 10 EStG zu beachten. Übergangsgewinne bzw -verluste, die in diesem Zusammenhang entstehen, sind im Falle der Aufgabe des ganzen Betriebes beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Aufgabe zu berücksichtigen. Entsprechend dieser Regelung ist Herr Y. von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 auf jene nach § 4 Abs 1 EStG übergegangen.

§ 37 Abs 1 EStG sieht die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte zum halben Durchschnittssteuersatz vor. Gemäß § 37 Abs 5 EStG sind außerordentliche Einkünfte unter anderem Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe etwa deshalb erfolgt, weil der Steu-

erpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet und die Erwerbstätigkeit einstellt (§ 37 Abs 5 Z 3 EStG). Im Fall von Herrn Y. ist diese Regelung anwendbar, da er im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe das 60. Lebensjahr vollendet hat und mit der Betriebsaufgabe seine Erwerbstätigkeit eingestellt hat.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2006 wurde der zum damaligen Zeitpunkt ermittelte Betriebsaufgabegewinn inkl des Übergangsgewinns angesetzt. Dabei wurden Provisionen von XY an Herrn Y. im Übergangsgewinn bzw Aufgabegewinn berücksichtigt.

In weiterer Folge fand auf Wunsch des steuerlichen Vertreters eine Außenprüfung statt. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung am 19. Jänner 2009 wurde festgehalten, dass bei der Ermittlung des Übergangsgewinns nur die tatsächlichen Zahlungen der Firma XY im Zeitraum 2006 - 2008 in Ansatz gebracht wurden, weil im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung die weitere Höhe an Provisionszahlungen noch nicht bekannt war. Bei der Firma XY gab es Bestrebungen keine weiteren Provisionen zu zahlen bzw bereits ausbezahlte Provisionen wieder zurückzufordern. In der Niederschrift wurde ausdrücklich Folgendes festgehalten: Hinsichtlich einer allenfalls erforderlichen Berichtigung des Übergangsgewinns bei weiteren Provisionszahlungen wurde *"vom steuerlichen Vertreter in den Steuerklärungen bzw in einer Vorhaltsbeantwortung ausdrücklich mit dem Vermerk hingewiesen, dass falls es bereits Bescheide gibt, ein Antrag auf Wiederaufnahme gestellt wird"* (Seite 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.1.2009).

Im Zuge der Schlussbesprechung wurden folgende Provisionsansprüche als wahrscheinlich erachtet:

ursprüngliche Vertragssumme	1.667.081.187,00
<u>Reduktion durch Vertragsänderung</u>	<u>250.000.000,00</u>
Vertragssumme neu	1.417.081.187,00
Provisionsanspruch 0,25 %	3.542.702,00
<u>abzüglich erhaltener Honorare</u>	<u>525.000,00</u>
Provisionsanspruch	3.017.702,00

Es wurde ein Provisionsanspruch iHv 0,25% der Vertragssumme zwischen XY und Herrn Y. vereinbart. Dieser sollte bei der Ermittlung des Übergangsgewinns berücksichtigt werden. Dementsprechend wurde der Übergangsgewinn im Rahmen der Außenprüfung neu ermittelt. Der Einkommensteuerbescheid 2006 wurde entsprechend abgeändert (Bescheid vom 2. März 2009). Der Aufgabegewinn inkl des Provisionsanspruchs iHv 0,25% wurden mit dem halben Durchschnittssteuersatz besteuert.

Nicht berücksichtigt wurde jedoch ein weiterer, in einem so genannten "Side agreement" zu demselben Vertrag vereinbarter zusätzlicher Provisionsanspruch iHv 0,5% der Vertragssumme; dieser betrug EUR 7.085.406,-.

Anfang des Jahres 2010 erhielt Herr Y. aufgrund eines Vergleichs mit XY eine Provisionszahlung von XY. Die ursprüngliche vereinbarte Provisionszahlung iHv 7.085.406,- wurde jedoch nicht gezahlt. In einem Vergleich zwischen XY Deutschland GmbH und Herrn Bw. wurde vereinbart, dass XY 75% der noch offenen Provisionszahlung, also EUR 5,314.054,50 zuzüglich EUR 150.000,- (in Summe EUR 5,464.054,50) an Herrn Y. zahlen wird.

Aufgrund dieser nachträglich gezahlten Provision wurde – wie bereits in der Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung vereinbart - mit 21. April 2010 ein Antrag auf Wiederaufnahme gem § 303 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 durch den steuerlichen Vertreter von Herrn Y., Herrn Mag Ferdinand Z., an das Finanzamt Wien 9/1.8/19 Klosterneuburg gestellt.

In Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg wurde am 6.12.2010 ein Stellungnahme an das Finanzamt übermittelt. Im Rahmen dieses Schreibens wurde weiters der Antrag gestellt, die Zahlung an Herrn Y. aufgrund des außergerichtlichen Vergleichs mit der Firma XY als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO zu berücksichtigen.

Der Antrag auf Wiederaufnahme iSd § 303 Abs 1 BAO wurde mit Bescheid vom 3.8.2011 des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg abgewiesen. Unklar ist, ob mittels dieses Bescheides auch der

Antrag nach § 295a BAO abgewiesen wurde, da im Spruch keine Abweisung erfolgte und nur im Rahmen der Begründung darauf hingewiesen wurde, dass es sich im vorliegenden Fall nicht um einen Anwendungsfall des § 295a BAO handle.

Da nach Ansicht der Finanzverwaltung weder ein Wiederaufnahmetatbestand iSd § 303 BAO noch ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vorläge, wurde aufgrund der Zahlung aus dem Vergleich mit der Firma XY ein Einkommensteuerbescheid für 2009 erlassen. Die erhaltenen Provisionen aus dem Vergleich wurden als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 32 Z 2 EStG mit dem vollen Steuersatz besteuert. Die Begünstigung des § 37 Abs 1 iVm Abs 5 EStG wurde nicht angewendet.

Außerdem wurde für die Einkommensteuer 2009 ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen iHv EUR 52.993,40 sowie ein Vorauszahlungsbescheid 2011 auf Grundlage der Einkommensteuer 2009 erlassen.

2. Begründung

2.1. Wiederaufnahme nach § 303 BAO

2.1.1. Allgemeines

Ein Antrag auf Wiederaufnahme kann grundsätzlich aus den in § 303 Abs 1 BAO taxativ aufgezählten Gründen gestellt werden. Dem Antrag der Partei ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen erfüllt sind. Es besteht sowohl ein Anspruch auf Erledigung (Entscheidungspflicht § 311 BAO), als auch ein Rechtsanspruch auf die Wiederaufnahme des Verfahrens selbst, unter Beachtung der §§ 303 Abs 2 und 304 BAO (vgl Stoll, BAO, § 303, 2911). Die Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 Abs 4 BAO erfolgt hingegen von Amts wegen und liegt im Ermessen der Behörde.

Antragslegitimiert sind Parteien iSd § 78 BAO. Demnach sind jedenfalls Personen antragsberechtigt, an die ein rechtskräftiger Bescheid ergangen ist oder gegen die ein rechtskräftiger Bescheid wirkt (vgl Stoll, BAO, 2914).

Ein Antrag auf Wiederaufnahme ist nur dann möglich, wenn die Kenntnis dieses Umstandes seinerzeit einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte (vgl VwGH 13.7.1967, [1777/66](#), 381/67).

2.1.2. Wiederaufnahmetatbestände

a) Überblick

In § 303 Abs 1 BAO sind die Wiederaufnahmetatbestände erschöpfend aufgezählt:

Wiederaufnahme aufgrund einer strafbaren Handlung oder der Bescheiderschleichung (lit a)

Wiederaufnahme aufgrund von Neuerungen (lit b)

Wiederaufnahme aufgrund abweichender Vorfragenentscheidungen (lit c)

Für den vorliegenden Fall soll insbesondere auf lit b und lit c eingegangen werden.

b) Wiederaufnahme aufgrund abweichender Vorfragenentscheidung (lit c)

War der Bescheid von Vorfragen iSd § 116 BAO abhängig und wurde nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde oder dem zuständigen Gericht anders entschieden als die Abgabenbehörde bei ihrer vorweggenommenen eigenständigen Beurteilung der Frage entschieden hat, liegt ein Wiederaufnahmsgrund vor (vgl Stoll, BAO, 2927). Die Entscheidung der Vorfrage von einer anderen Behörde über eine Rechtsfrage, in der von der hierfür zuständigen Behörde oder dem hierfür zuständigen Gericht als Hauptfrage abgesprochen wurde, muss sowohl für die Abgabenbehörde als auch für die Partei des wieder aufzunehmenden Verfahrens bindend sein (vgl Ellinger et al, BAO, § 303 Anm 21).

Die Höhe der tatsächlichen Provisionszahlung von Herrn Y. ist ebenfalls von einer Vorfrage abhängig gewesen: Nämlich der Durchsetzbarkeit des Provisionsanspruchs. Herr Y. hatte einen gültigen Vertrag, welcher auch einklagbar gewesen wäre. Nur um ein langwieriges Verfahren und die damit

zusammenhängenden Kosten zu sparen, hat Herr Y. sich dafür entschieden, keine Klage gegen XY einzubringen, sondern sich außergerichtlich im Rahmen eines Vergleiches zu einigen.

c) Wiederaufnahme aufgrund von Neuerungen

Ein Wiederaufnahmeantrag nach Absatz 1 lit b kann nur auf neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel gestützt werden. Das sind solche, die beim Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden waren, aber erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden (vgl Ellinger et al, BAO, § 303 Anm 11; Stoll, BAO, 2919). Nach der Bescheiderlassung neu entstandene Tatsachen oder später zustande gekommene Beweismittel stellen keinen Wiederaufnahmsgrund dar.

Weiters setzt § 303 Abs 1 lit b BAO voraus, dass die neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel ohne grobes Verschulden der Partei im Verfahren nicht geltend gemacht wurden. Kein grobes Verschulden liegt bei einem minderen Grad des Versehens oder der Nachlässigkeit, somit bei leichter Fahrlässigkeit vor (vgl Ellinger et al, BAO, § 303 Anm 16).

Im Rahmen der Außenprüfung war bereits offenkundig, dass eine vertragliche Grundlage für weitere Provisionen bestand, da dies der Prüferin durch den Steuerpflichtigen mitgeteilt wurde. Das "side agreement" war von beiden Vertragspartnern unterschrieben worden und damit rechtsgültig. Herr Y. hätte diesen Anspruch im Klagsweg gerichtlich durchsetzen können. Herrn Y. war auch bewusst, dass aus diesem Vertrag definitiv eine weitere Zahlung zu einem späteren Zeitpunkt hervorgehen würde. Er hätte sich in Anbetracht des vertraglichen Anspruchs auf EUR 7.085.409,- nicht mit einem völligen Ausfall der Zahlung zufrieden gegeben. In einem Rechtsstaat ist grundsätzlich mit der Einhaltung von Verträgen zu rechnen.

Um seine Position gegenüber XY im Verfahren zur Durchsetzung seiner Ansprüche nicht weiter zu schwächen, hat Herr Y. davon abgesehen, die Verträge bereits zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung vorzulegen, weil dies von XY vertraglich ausgeschlossen wurde. Nach Stoll kann "ein Wiederaufnahmsantrag nach Absatz 1 lit b nur auf solche Tatsachen oder Beweismittel gestützt werden, die beim Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden waren, deren Verwertung der Partei aber erst nachträglich möglich wurde" (Stoll, BAO, 2919; vgl auch VwGH 18.12.1969, 441/68 und 10.7.1985, 85/3/41). Tatsächlich hat der Vertrag inklusive "side agreement" bereits zum Zeitpunkt der Veranlagung zur Einkommensteuererklärung 2006 bestanden. Es war Herrn Y. jedoch vertraglich nicht gestattet diese Verträge herauszugeben (siehe Article 6 "Confidentiality" des "Consultant Agreement"; zB Art 6.3: "Each of the Parties undertakes [...] to keep secret the Confidential Information [...]" oder Art 6.5: "Furthermore, each of the Parties undertakes to keep strictly confidential the existence and contents of this Agreement as also all information relating to it, save any obligation arising out an official notification or injunction or notice or obligatory process, in compliance to German law and emanating from a legal or administrative authority, to reveal all or part of the said Agreement").

Somit ist der Wiederaufnahmetatbestand des § 303 Abs 1 lit b BAO erfüllt, da die Verträge bereits zum Zeitpunkt der Entscheidung über das wiederaufzunehmende Verfahren bestanden haben, es Herrn Y. jedoch nicht möglich war, diese als Beweismittel geltend zu machen. Ein grobes Verschulden seitens Herrn Y. liegt aufgrund dieser Umstände jedenfalls nicht vor.

2.1.3. Anders lautender Spruch

Wiederaufnahmsgründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente (vgl VwGH 11.9.1997, [97/15/0078](#); VwGH 26.6.2000, [96/14/0176](#)). Dies sind solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind (Ritz, BAO³, § 303 Tz 24; vgl auch Stoll, BAO, 2917).

Wäre die Provisionszahlung von Anfang an in entsprechender Höhe berücksichtigt worden, hätte dies einen anders lautenden Spruch ergeben.

2.1.4. Treu und Glauben

Im Rahmen der Außenprüfung wurde vereinbart, dass etwaige spätere Provisionszahlungen im Rahmen einer Wiederaufnahme geltend gemacht werden könnten. Dies offenbar deshalb, weil konkrete Nachforschungen zur wahrscheinlichen Höhe des Abgabenanspruchs unterblieben sind.

Dass gerade diese Wiederaufnahme nun von Seiten des Finanzamts ausgeschlossen wird, ist unseres Erachtens mit dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht zu vereinbaren.

In der neueren Literatur wird eine Bindung an Auskünfte von Behörden unter bestimmten Voraussetzungen bejaht (vgl Stoll, ÖStZ 1998,447; Ehrke, Auskünfte, 95; Frabberger, ÖStZ 2003, 372). Rechtsgrund ist der Vertrauensschutz als Ausfluss des Grundsatzes von Treu und Glauben.

2.2. Antrag gem § 295a BAO

Der Antrag auf Berücksichtigung der Zahlung aus dem Vergleich als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO wurde offensichtlich mit dem Bescheid über die Abweisung des Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 3.8.2011 des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg abgewiesen.

Derselbe Umstand kann nicht gleichzeitig ein Wiederaufnahmsgrund und ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO sein (Ritz, BAO³, § 303 Tz 58). Wir sehen jedoch in dem nach Abschluss des wieder aufzunehmenden Verfahrens abgeschlossenen Vergleich über einen Betrag iHv EUR 5.464.054,50 ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO. Liegen sowohl eine Wiederaufnahme als auch eine Abänderung rechtfertigende Umstände vor, so ist zu berücksichtigen, dass im neuen Sachbescheid auch die rückwirkenden Ereignisse zu berücksichtigen sind (Ritz, BAO³, § 303 Tz 58).

Eine Abänderung nach § 295a BAO erfordert den Eintritt eines Ereignisses, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat (vgl Ellinger et al, BAO, Anm 1). Eine solche abgabenrechtliche Wirkung liegt insbesondere dann vor, wenn die spätere Zahlung anderen Tarifvorschriften unterliegt und damit steuerlich anders zu behandeln ist als die ursprüngliche Zahlung (vgl Doralt, RdW 2004, 57). Ob bei Vorliegen der Voraussetzungen ein Bescheid nach § 295a BAO abgeändert werden soll, liegt im Ermessen der Behörde (vgl zB Ellinger et al, BAO, Anm3; ERLRV 238 BlgNR XXII. GP, 15). Bei Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz sowie dem Normzweck Bedeutung zu (vgl Ritz, BAO³, § 303 Tz 37). § 295a BAO dient unter anderem der Vermeidung unsachlicher Ergebnisse im Bereich begünstigt besteuelter Einkünfte (vgl Doralt, RdW 2004, 57; Doralt, RdW 2009, 502). § 295a BAO entstand in Anlehnung an § 175 Abs 1 Z 2 dAO (vgl ERLRV 238 BlgNR XXII. GP, 14). Knüpft die Besteuerung an stichtagsbezogene Umstände (zB Veräußerungsgewinn, Aufgabegewinn), so sind Ereignisse, die diesen Gewinn nachträglich beeinflussen, unter § 175 Abs 1 Z 2 AO fallende rückwirkende Ereignisse (vgl Ritz, BAO³, § 303 Tz 16, der sich dabei auf deutsche Judikatur stützt).

Folgt man der im vorangegangenen Absatz beschriebenen Ansicht, ist die im Jahr 2010 aufgrund des Vergleichs erhaltene Provision als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO zu sehen.

Entgegen dieser Rechtsansicht ließ der VwGH in seinem Erkenntnis vom 4.2.2009 erkennen, dass auch die nachträgliche Änderung des Veräußerungsgewinns kein "rückwirkendes Ereignis" iSd genannten Vorschrift sei (VwGH 14.2.2009, [2006/15/0151](#)). Ergebnis wäre, dass sich die Verminderung bzw Erhöhung des Veräußerungsgewinns (bzw Aufgabegewinns) in den späteren Jahren zum vollen Steuertarif auswirken würden (Doralt, RdW 2009/ 502). Insbesondere nach § 37 Abs 5 EStG begünstigte Veräußerungsgewinne aus einer Betriebsveräußerung, die sich in einem späteren Veranlagungsjahr reduzieren oder erhöhen (ein Aufgabegewinn ist einem Veräußerungsgewinn nach § 24 iVm § 37 EStG gleichzusetzen) sollten jedoch durch die Regelung des § 295a BAO eine systemgerechte Lösung finden (vgl Doralt, RdW 2009, 502).

Das BMF hat sich der Ansicht des VwGH angeschlossen und in Folge dessen die Rz 5661 EStR entsprechend geändert (Fassung ab 11.12.2009). Demnach sind Änderungen des Veräußerungserlöses, die erst durch nach Ablauf des Jahres einer Betriebsveräußerung eingetretene Umstände bewirkt werden, grundsätzlich als "Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit gemäß § 32 Z 2 EStG zu berücksichtigen".

Diese Ansicht, dass steuerbegünstigte Einnahmen im Fall der Rückzahlung zum normalen Steuertarif steuerwirksam werden, widerspricht nach Auffassung von Doralt jedoch dem System des EStG und dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Weiters hält er es für untragbar, wenn nachträgliche Gewinnminderungen von vorher steuerbegünstigten Veräußerungsgewinnen im Jahr der Minderung zum normalen Tarif steuerwirksam werden. Umgekehrt dürfen nachträgliche Veräußerungsgewinne nicht deshalb die Begünstigung verlieren, weil sie erst in einer späteren Periode entstanden sind (vgl Doralt, RdW 2009, 503).

Sinn und Zweck der Regelung des § 295a BAO sei nach Doralt (RdW 2009, 502) unter anderem die Möglichkeit zu schaffen, "unsachliche Ergebnisse bei nachträglichen Veränderungen begünstigt besteuerter Einkünfte zu vermeiden. Dabei geht es um tarifbegünstigte Einkünfte, die in späteren Veranlagungsjahren wegfallen, zB durch Rückzahlung von begünstigten sonstigen Bezügen oder durch spätere Änderungen von begünstigten Veräußerungsgewinnen".

2.3. Einkommensteuerbescheid 2009

Wenn das Finanzamt die Zahlung aus dem Vergleich - entgegen der hier dargelegten Rechtsauffassung - als nachträgliche Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit iSd § 32 Z 2 EStG qualifizieren sollte, ist die Zahlung keinesfalls dem Veranlagungsjahr 2009 zuzurechnen. Herr Y. ermittelte seinen Gewinn im Rahmen seines Gewerbetriebes nach § 4 Abs 3 EStG. Mit 31. Jänner 2006 hat Herr Y. seinen Gewerbetrieb aufgegeben und die Erwerbstätigkeit eingestellt. Nur aufgrund der gesetzlich vorgeschriebenen Ermittlung des Aufgabegewinns nach § 4 Abs 1 EStG, war ein Wechsel der Gewinnermittlungsart notwendig. Seit der Betriebsaufgabe hat Herr Y. ausschließlich Pensionseinkünfte bezogen. Nach EStR Rz 6903 besteht mangels Buchführungspflicht ein Wahlrecht, die nachträglichen Einkünfte nach § 4 Abs 3 EStG zu ermitteln. Demnach können die Einnahmen in jenem Kalenderjahr angesetzt werden, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Sollte die Finanzverwaltung die Zahlung aus dem Vergleich - entgegen der oben dargestellten Rechtsauffassung - nicht dem Veranlagungsjahr 2006 zuordnen, besteht daher jedenfalls ein Wahlrecht, die erhaltene Provision entsprechend den EStR nach § 4 Abs 3 EStG zu ermitteln. Die Zahlung der Provision erfolgte im Jänner 2010. Nach § 4 Abs 3 EStG ist die Provision aufgrund des Zuflusses daher dem Veranlagungsjahr 2010 zuzuordnen.

...

3. Anträge

Wir stellen daher den

Antrag,

den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 4. August 2011, eingegangen am 9. August 2011 (Bescheidbegründung gesondert eingegangen am 18. August 2011), ... sowie den Bescheid betreffend die Abweisung des Antrags auf Wiederaufnahme des Verfahrens und die Nichtstattgabe des Antrags nach § 295a BAO vom 3. August 2011, eingegangen am 18. August 2011, des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg aufzuheben und dem Antrag auf Wiederaufnahme iSd § 303 BAO stattzugeben. Sollte nach Ansicht der belangten Behörde im vorliegenden Fall kein Tatbestand iSd § 303 BAO vorliegen, stellen wir den Antrag oben angeführte Bescheide aufzuheben und dem Antrag auf Berücksichtigung als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO stattzugeben, da unserer Ansicht ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vorliegt und die tatsächlich gezahlte Provision iHv EUR 5,464.054,50 im Rahmen des Übergangsgewinns und damit des Aufgabegewinns für das Jahr 2006 rückwirkend anzusetzen wäre..."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

1.1 Die Berufungsbehörde nimmt folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Der Bw. hat mit Jänner 2006 seine betriebliche Tätigkeit beendet. Im Übergangsgewinn wurden nicht nur die tatsächlich in den Jahren 2006 bis 2008 zugeflossenen Provisionen erfasst, sondern auch die dem Bw. aufgrund des „consultant agreement“ voraussichtlich noch zustehenden Provisionen unter Berücksichtigung der Reduktion der Bemessungsgrundlage durch die Vertragsänderungen. Selbst die Höhe dieser vertraglich noch zustehenden Provisionen war zwar wahrscheinlich, aber noch keineswegs gewiss, da es bei der Firma XY Bestrebungen gab, keine weiteren Provisionen zu zahlen bzw bereits ausbezahlte Provisionen wieder zurückzufordern.

Völlig ungewiss, ja sogar eher unwahrscheinlich war, ob dem Bw. darüber hinausgehend noch weitere Provisionen zufließen würden. Der Bw. selbst hat erstmals mit Schreiben vom 6.4.2009, also zu einem Zeitpunkt, der nicht nur mehr als drei Jahre nach der Betriebsaufgabe lag, sondern zu dem auch bereits der Einkommensteuerbescheid 2006 bereits ergangen war, seinen auf einem undatierten „side agreement“ beruhenden Vergütungsanspruch geltend gemacht. Mit Schuldanerkenntnis vom 18.12.2009 hat die Fa. XY Deutschland GmbH anerkannt, dem Bw. einen Geldbetrag in Höhe von € 5,464.054,50 zu schulden. Der Geldbetrag war nicht zu verzinsen und sofort zur Zahlung fällig. Die tatsächliche Überweisung auf das Konto des Bw. erfolgte am 21.1.2010.

1.2 Diese Sachverhaltsannahme beruht auf folgender Beweiswürdigung:

Zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe war es geboten, die Höhe der voraussichtlich noch zufließenden Provisionen im Schätzungsweg zu ermitteln. Dem Bw. wurde dabei Parteiengehör gewährt, er hat bei der Schätzung mitgewirkt.

Aufgrund der bereits damals ins Politische reichenden Querelen rund um die Beschaffung der Wirtschaftsgüter iZm der Situation nach Abschluss des parlamentarischen Untersuchungsausschusses zu diesem Themenkreis musste es aber jedem mit der Sache Vertrautem klar sein, dass für den Bw. das Risiko bestanden hat, nicht die volle Provision zu erhalten oder sogar Provisionsteile rückzahlen zu müssen. Es kann daher angenommen werden, dass die im Übergangsgewinn enthaltenen unter Mitwirkung des Bw. ermittelten voraussichtlichen Provisionen den Beträgen, mit denen der Bw. zum damaligen Zeitpunkt mit einiger Wahrscheinlichkeit rechnen konnte, entsprechen. Es mag zutreffen, dass der Bw. die Zusatzvereinbarung geheim halten musste, wobei allerdings zweifelhaft ist, ob er sich gegenüber der Finanzverwaltung mit Erfolg auf diese Geheimhaltungsverpflichtung hätte berufen können. Nichts hätte ihn jedenfalls daran gehindert, bereits zum Zeitpunkt des Prüfungsabschlusses einzuwenden, dass ihm ein höherer Provisionsanspruch zustünde als vom Finanzamt angenommen, ohne dabei den genauen Inhalt oder sogar die Existenz der Vereinbarung offenzulegen. Nicht zuletzt war auch das „consultant agreement“, das Basis für die Errechnung des Übergangsgewinnes 2006 war, als „confidential“ bezeichnet, was den Bw. aber nicht gehindert hat, den für die Erfassung des Provisionsanspruches hieraus nötigen Vertragsinhalt gegenüber der Finanzverwaltung bekanntzugeben.

Dass der Bw. selbst keineswegs von einem vollen Vergütungsanspruch ausgegangen ist, ist schon daraus ersichtlich, dass er den weiteren Provisionsanspruch tatsächlich erst im Jahr 2009 geltend gemacht hat. Dies ist aus dem Vergleich zwischen XY und dem Bw. erkennbar, der zwar nicht unterschrieben, aber in der Fußzeile mit 16.12.2009 datiert ist. Dieser Vergleich steht somit in engem zeitlichen Zusammenhang mit dem Schuldanerkenntnis und wurde vom

Bw. selbst übermittelt, weshalb bedenkenlos davon ausgegangen werden kann, dass er auch nach Ansicht des Bw. den wahren Sachverhalt widerspiegelt.

Das Datum der Schuldanerkenntnisses sowie der Überweisung auf das Konto des Bw. sind unstrittig.

2. Rechtsgrundlagen

Gemäß [§ 32 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988](#) gehören zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen).

Gemäß [§ 295a 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.

[§ 303 Abs. 1 und 2 BAO](#) lauten:

„(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.“

Gemäß § 19 Abs. 1 erster Satz EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

3. Rechtliche Würdigung

Unstrittig ist, dass der Bw. im Jahr 2006 anlässlich der Betriebsaufgabe zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs.1 EStG übergehen musste. Strittig ist ausschließlich, ob die nachträglichen Provisionseinnahmen im Jahr 2009 (oder allenfalls 2010) zu erfassen und zum Tarif zu versteuern sind, oder ob sie im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 BAO](#), in eventu einer Änderung gemäß § 295a BAO, im Jahr der Betriebsaufgabe 2006 anzusetzen sind, wobei dem Bw. diesfalls der Hälftesteuersatz zustehen würde.

Es sei dem Bw. konzidiert, dass die EStR – an die der Unabhängige Finanzsenat allerdings nicht gebunden ist – in der im Jahr 2006 bis 10.12.2009 geltenden Fassung in Rz 5661 die Ansicht vertreten haben, dass Änderungen des Veräußerungserlöses, die erst durch nach Ablauf des Jahres einer Betriebsveräußerung eingetretene Umstände bewirkt werden, im Rahmen des § 295a BAO rückwirkend im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Rechtsansicht nicht geteilt; in VwGH 4.2.2009, [2006/15/0151](#), hat der Gerichtshof wörtlich Folgendes ausgeführt:

„§ 295a BAO ist eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung. Sie nimmt in keiner Weise Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze. Es ist vielmehr den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt. Es ist sohin anhand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219, vom 20. Februar 2008, 2007/15/0259, und vom 25. Juni 2008, 2006/15/0085).

Die belangte Behörde hat in der nachträglich entstandenen Uneinbringlichkeit der Forderungen den Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses im Sinne des § 295a BAO nicht erblickt. Sie ist nämlich davon ausgegangen, dass einem solchen Ereignis auf Grund der Bestimmungen der §§ 24, 32 EStG 1988 keine Rückwirkung im Sinne des § 295a BAO zukomme.

Da der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung der belangten Behörde, die Bewertung einer Forderung nach [§ 6 Z. 2 EStG 1988](#) richte sich ausschließlich nach den am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnissen, nicht für rechtswidrig hält, stellt das Unterbleiben von Ermittlungen zur behaupteten (nachträglich eingetretenen) Uneinbringlichkeit der Forderungen keinen (sekundären) Verfahrensmangel dar. Angesichts des klaren Wortlautes des [§ 32 Z. 2 erster Teilstrich EStG 1988](#) (... Verluste aus dem Ausfall von Forderungen) kann eine allenfalls nach dem Übergangsstichtag eingetretene Uneinbringlichkeit der Forderungen erst durch entsprechende Wertberichtigung in dem (den) Folgejahr(en) berücksichtigt werden. Aus diesem Regelungsgefüge ergibt sich für die Ermittlung des Übergangsgewinnes keine rückwirkende Bedeutsamkeit von nach Bescheiderlassung verwirklichten Sachverhalten. Der behaupteten Uneinbringlichkeit der (Honorar-)Forderungen, die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Übergangsgewinnes waren, kann daher keine Rückwirkung im Sinne des § 295a BAO zuerkannt werden.“

Wendet man die Grundsätze dieses Erkenntnisses unter Zugrundelegung der als erwiesen anzunehmenden Tatsache, dass der Bw. seine zusätzlichen Provisionen erst 2009 geltend gemacht hat, auf den Berufungsfall an, so ergibt sich, dass – ebenso wie die Uneinbringlichkeit der Forderungen im Beschwerdefall – auch die zusätzliche Provisionszahlung einen nachträglich eingetretenen Umstand dargestellt hat, dem aber auf Grund der Bestimmungen der §§ 24, 32 EStG 1988 keine Rückwirkung iSd des § 295a BAO zukommt. Somit kann dem Finanzamt nicht entgegen getreten werden, wenn es die in Rede stehende Vergütung jedenfalls nicht dem Jahr 2006 zugerechnet hat.

Zutreffend ist auch die Rechtsansicht des bundesweiten Fachbereiches, dass die Forderung anlässlich der Betriebsaufgabe mit dem gemeinen Wert anzusetzen war, der nach dem oben Gesagten Null betragen hat.

Was das Eventualvorbringen des Bw. anlangt, nach EStR Rz 6903 bestehe mangels Buchführungspflicht ein Wahlrecht, die nachträglichen Einkünfte nach [§ 4 Abs 3 EStG 1988](#) zu ermit-

teln, weshalb die Provision aufgrund des Zuflusses daher dem Veranlagungsjahr 2010 zuzuordnen sei, so ist neuerlich darauf hinzuweisen, dass der Unabhängige Finanzsenat an Richtlinienaussagen nicht gebunden ist. Es ist zwar möglich, die Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) durch freiwillige Buchführung zu wählen; ein Wahlrecht dergestalt, dass nachträgliche Einnahmen beliebig im Jahr der Forderungsentstehung oder im Jahr des Zuflusses zu erfassen, ist aus den gesetzlichen Bestimmungen aber nicht ableitbar. Eine Besteuerung kann vielmehr immer nur in einem der beiden in Betracht kommenden Jahre erfolgen.

Zur Frage, welches Jahr dies ist, wird nach herrschender Lehre und Rechtsprechung aus der Systematik der Anknüpfung an die Veräußerungs-/Aufgabebilanz abgeleitet, dass nachträgliche betriebliche Einkünfte immer nach den Grundsätzen des BV-Vergleichs zu ermitteln sind (Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG, 2011, § 32 Rz 29 mwN). Somit hat die Besteuerung jedenfalls im Jahr 2009 zu erfolgen.

Aber auch bei einer Erfassung im Jahr des Zuflusses wäre für den Bw. nichts gewonnen. Es ist zwar zutreffend, dass die Fälligkeit des Betrages grundsätzlich nicht maßgeblich ist (sh. Jakom/*Baldauf* EStG, 2011, § 19 Rz 10), zugeflossen ist eine Einnahme vielmehr dann, sobald der Empfänger über sie verfügen kann. Nun wurde aber im Schuldanerkenntnis ausdrücklich festgehalten, dass der Betrag sofort fällig ist. Es ergibt sich aus der gesamten Aktenlage keinerlei Hinweis, dass der Schuldner der Beträge im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung zahlungsunwillig oder (temporär) zahlungsunfähig gewesen sein könnte. Somit wurde aber der Betrag dem Gläubiger bereit gestellt, weshalb er bereits wirtschaftlich über ihn verfügen könnte.

4. Hieraus ergibt sich folgende Erledigung der Berufung:

4.1 Einkommensteuerbescheid 2009

Da somit die nachträglichen Provisionszahlungen nach [§ 32 Z 2 EStG 1988](#) im Jahr 2009 zu erfassen sind, war die Berufung, soweit sie gegen diesen Bescheid gerichtet ist, als unbegründet abzuweisen.

4.2. Wiederaufnahmsantrag hinsichtlich Einkommensteuer 2006

Aus Punkt 4.1 ergibt sich zwingend, dass die Provisionszahlungen jedenfalls nicht im Jahr 2006 der Besteuerung zu unterziehen sind. Da sich somit auch kein im Spruch anders lautender Bescheid ergeben hätte, war die Berufung diesbezüglich schon aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen, ohne dass noch zu überprüfen war, ob die sonstigen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfüllt sind.

Hingewiesen sei darauf, dass das Finanzamt keineswegs eine Wiederaufnahme des Verfahrens zugesagt hat, sondern in der Niederschrift bezüglich der Außenprüfung betreffend Einkommensteuer 2006 lediglich den vom steuerlichen Vertreter verfassten Text der Erklärungsbeilage wiedergegeben hat. Daher kann auch der Grundsatz von Treu und Glauben in diesem Zusammenhang keine Rolle spielen, da das Finanzamt den Bw. nicht zu einer bestimmten Handlung veranlasst hat. Auch kommt dem Legalitätsprinzip regelmäßig Vorrang gegenüber dem Grundsatz von Treu und Glauben zu. Ferner ist dem Finanzamt Recht zu geben, dass der Bw. keine wirtschaftliche Disposition im Vertrauen auf die Rechtsrichtigkeit der EStR gesetzt hat (bzw. es ihm gar nicht möglich war, derartige Dispositionen zu setzen, da die Erfassung der Provisionszahlungen jedenfalls im Jahr 2009 zu erfolgen hatte).

4.3 Antrag auf Änderung gemäß § 295a BAO

Hierzu ist festzustellen, dass der vom Bw. angeführte Bescheid des Finanzamtes in seinem Spruch ausdrücklich nur über die Wiederaufnahme des Verfahrens abspricht, wiewohl er in seiner Begründung auch rechtliche Ausführungen bezüglich der Zulässigkeit einer Änderung gem. § 295a BAO enthält.

Da aber nur der Spruch eines Bescheides Rechtskraftwirkung entfaltet, geht die Berufung diesbezüglich ins Leere. Die Berufung war daher in diesem Punkt nach [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) iVm [§ 279 Abs. 1 BAO](#) als unzulässig zurückzuweisen.

Wien, am 20. März 2012