

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Mag. Reinhard Feistmantl, über die Beschwerde vom 25. Mai 2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt AA vom 27. April 2011 betreffend Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit der am 30. Juni 2008 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 erklärte der Abgabepflichtige sonstige Einkünfte (KZ 802: Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen gemäß § 31 EStG 1988, die dem Hälftesteuersatz unterliegen) von 63.809,00 €. Mit Bescheid vom 31. März 2009 wurde der Abgabepflichtige antrags- und erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 veranlagt.

2. Anlässlich einer Außenprüfung des Abgabepflichtigen gemäß § 147 Abs. 1 BAO, umfassend die Jahre 2006 und 2007, stellte der Prüfer fest, dass im Jahr 2007 aus dem Verkauf der Anteile an der X-Gesellschaft (im Folgenden kurz: X-GmbH) die Differenz zwischen dem Verkaufserlös von 100.000,00 € und dem Nominalwert der Beteiligung von 36.191,07 € als sonstige Einkünfte erklärt worden sei. Im Zuge dieser Außenprüfung sei

festgestellt worden, dass der restliche Kaufpreis von 200.000,00 € am 3. bzw. 4. Oktober 2007 auf dem jeweiligen Konto bzw. Sparbuch gutgeschrieben worden sei. Die sonstigen Einkünfte seien daher im Jahr 2007 um 200.000,00 € zu erhöhen (vgl. Tz 1 des Bp-Berichtes vom 26. April 2010, ABNr. abc).

3. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 28. April 2010 - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen - einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007, mit dem die sonstigen Einkünfte (Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen) mit 263.809,00 € erfasst wurden. Dieser Bescheid ist rechtskräftig geworden.

4. Zur Beteiligungsveräußerung des Abgabepflichtigen wurde vom Finanzamt sodann im Jahr 2011 eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO vorgenommen (vgl. den Nachschauauftrag vom 22. März 2011, ABNr. def). Dabei stellte der Prüfer fest, dass eine Forderung der X-GmbH gegenüber dem Abgabepflichtigen in Höhe von 25.500,60 € lt. Verrechnungskonto mit 20. September 2007 über sonstigen Aufwand ausgebucht worden sei. Überdies sei eine Forderung der X-GmbH (vermutlich vom 30. Juni 1991) gegenüber dem Abgabepflichtigen in Höhe von 5.066,58 € lt. Debitorenkonto mit 31. Jänner 2007 ebenfalls ausgebucht worden. Diese beiden Beträge seien im Jahr 2007 als zusätzlicher Veräußerungserlös der Beteiligungsveräußerung zu erfassen.

5. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Nachschau und erließ am 27. April 2011 - nach Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO - einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007, mit dem die sonstigen Einkünfte (Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen) mit 294.376,18 € erfasst wurden. Die Berichtigung sei erforderlich gewesen, weil der Veräußerungserlös aufgrund der erfolgten Ausbuchung der Kundenforderung bzw. Berichtigung des Verrechnungskontos um 30.567,18 € zu erhöhen gewesen sei. Auf die persönliche Vorsprache des Abgabepflichtigen im Finanzamt wurde verwiesen.

6. Gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO und den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007, beide vom 27. April 2011, erhob der Abgabepflichtige am 25. Mai 2011 fristgerecht „*Berufung*“, mit der er die ersatzlose Aufhebung dieser Bescheide beantragte. Er habe im Jahr 2007 seine Geschäftsanteile an der X-GmbH verkauft, wobei der Kaufpreis ursprünglich vom Ergebnis der Bilanz 2007 abhängig gemacht worden sei. Mit Vereinbarung vom 16. Juli 2007 sei jedoch ein Fixpreis von 300.000,00 € unter Verzicht auf alle sonstigen gegenseitigen Ansprüche fixiert worden. Dieser Kaufpreis sollte im Jahr 2007 mit einem Teilbetrag von 100.000,00 € sofort bezahlt werden, der Restkaufpreis sei bis zur Aufbringung der entsprechenden Finanzierung durch die Käufer AB und BC gestundet worden. Der Restkaufpreis sei von der „*Bank*“ mit 30.000,00 € am 14. Juli 2008 und 170.000,00 € am 10. April 2009 an den Abgabepflichtigen überwiesen worden. Darüber hinaus habe er keinerlei Zahlungen erhalten.

Zur Erhöhung des Veräußerungserlöses durch das Finanzamt sei zu bemerken, dass der Abgabepflichtige mit der Eintragung ins Firmenbuch vom 10. Februar 2007 als Geschäftsführer der X-GmbH abberufen worden sei und daher keinen Einblick in das Rechnungswesen der X-GmbH gehabt habe. Aufgrund der Fixpreisvereinbarung sei ihm auch nicht die Bilanz 2007 zur Kenntnis gebracht worden. Er habe daher von der Existenz etwaiger Forderungen der X-GmbH an ihn, geschweige denn von einer Ausbuchung derselben durch die X-GmbH keinerlei Kenntnis haben können. Seitens der X-GmbH seien ihm nie Rechnungen zugesandt worden; es sei auch keine überprüfbare Aufstellung des Verrechnungskontos, aus der die Richtigkeit der Belastungen hervorginge, ausgehändigt worden. Seitens der X-GmbH seien dem Abgabepflichtigen auch keine Forderungen bekannt gegeben und auch keine Aufforderung zur Zahlung etwa vorhandener Forderungen gerichtet worden, da ja mit der Vereinbarung des Fixpreises von 300.000,00 € sämtliche gegenseitigen Ansprüche abgegolten gewesen seien. Die Abgabenbehörde könne daher nicht bei der X-GmbH ausgebuchte Forderungen, welche unter Umständen nicht einmal gerechtfertigt, jedenfalls aber im Fixpreis von 300.000,00 € enthalten gewesen seien, zusätzlich zum erhaltenen Kaufpreis als Einkünfte erfassen.

Da somit keine Änderungen vorzunehmen gewesen seien, sei der Spruch des aufgrund der stattgefundenen Außenprüfung erlassenen Einkommensteuerbescheides offensichtlich richtig gewesen; dessen Aufhebung sei daher rechtswidrig.

Zum Aufhebungsbescheid sei zusätzlich zu bemerken, dass der Abgabepflichtige anlässlich einer persönlichen Vorsprache im Finanzamt aufgefordert worden sei, einen Prüfungsauftrag für das Jahr 2007 zu unterschreiben, obwohl dieses Jahr bereits im Jahr 2010 abschließend geprüft worden sei. Dies sei gemäß § 148 Abs. 3 BAO unzulässig. Eine eventuelle Unterschriftsleistung auf dem Prüfungsauftrag sei aus Unwissenheit des Abgabepflichtigen über diese Tatsache erfolgt. Von einer erteilten Zustimmung seinerseits sei aufgrund des Ergebnisses wohl nicht auszugehen.

7. Am 21. November 2011 erließ das Finanzamt eine „*Berufungsvorentscheidung*“, mit der die „*Berufung*“ vom 25. Mai 2011 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO und den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007, beide vom 27. April 2011, als unbegründet abgewiesen wurde. Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 28. April 2010 sei gemäß § 299 Abs. 1 BAO zu Recht erfolgt, weil sich der Spruch dieses Bescheides als nicht richtig erwiesen habe. Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit nicht bloß geringfügig sei (wie sich aus der Begründung zum neuen Sachbescheid ergebe), sei die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 28. April 2010 zu verfügen.

Der Abgabepflichtige habe seine Geschäftsanteile an der X-GmbH mit Abtretungsvertrag vom 9. Jänner 2007 verkauft. Der Kaufpreis sei ursprünglich mit 450.000,00 € errechnet worden. Mit Vereinbarung vom 16. Juli 2007 sei der endgültige Kaufpreis mit 300.000,00 € festgelegt worden.

Als Einkünfte bei der Veräußerung einer Beteiligung iSd § 31 EStG 1988 gelte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten andererseits. Zum Veräußerungspreis gehörten auch alle geldwerten Vorteile, die der Steuerpflichtige für die Veräußerung der Anteile erhalte; dazu gehörten auch vom Erwerber übernommene Verbindlichkeiten.

Die Erhöhung des Veräußerungserlöses um 30.567,18 € habe sich aufgrund der Tatsache ergeben, dass anlässlich der am 20. September 2007 (in Anwesenheit des Abgabepflichtigen, der Käufer AB und BC und des Steuerberaters CD) erfolgten Besprechung der Bilanz der X-GmbH zum 31. Jänner 2007 die noch offenen Punkte geklärt worden seien. Dabei seien auch die Forderungen der X-GmbH an den Abgabepflichtigen geklärt worden. Da die bestehenden Forderungen nicht exakt nachvollziehbar gewesen seien (Buchungen durch den früheren Steuerberater), sei ein mündlicher Vergleich geschlossen worden, wonach der Saldo bis auf 20.000,00 € ausgebucht werden solle. Die ausgebuchten Beträge von 5.066,58 € und 25.500,60 € erhöhten daher den Veräußerungserlös von 300.000,00 €.

Zum Einwand, dass der Abgabepflichtige zum maßgeblichen Zeitpunkt nicht mehr Geschäftsführer der X-GmbH gewesen sei, wurde vom Finanzamt ausgeführt: In der Bilanz zum 31. Jänner 2006 (eingereicht beim Firmenbuch am 24. Juli 2006) habe das Verrechnungskonto eine Forderung der X-GmbH an den Abgabepflichtigen in Höhe von 228.221,53 € ausgewiesen. Die Bilanz sei durch den Abgabepflichtigen als Geschäftsführer und Alleingesellschafter unterzeichnet und das Verrechnungskonto als „richtig“ zur Kenntnis genommen worden. Die Behauptung des Abgabepflichtigen, dass er (durch seine Abberufung als Geschäftsführer mit 10. Februar 2007) keinerlei Kenntnis von etwaigen Forderungen der X-GmbH an ihn gehabt hätte, entspreche (auch im Hinblick auf den mündlichen Vergleich vom 20. September 2007) nicht den Tatsachen.

Zum Einwand, dass das Jahr 2007 bereits im Jahr 2010 abschließend geprüft worden sei, weshalb die Unterzeichnung eines weiteren Prüfungsauftrages durch den Abgabepflichtigen gemäß § 148 Abs. 3 BAO unzulässig wäre, wurde vom Finanzamt bemerkt, dass nicht eine Wiederholungsprüfung durchgeführt, sondern ein Nachschauauftrag im Sinne des § 144 BAO ausgestellt worden sei, der im Zuge der mündlichen Besprechung vom 6. April 2011 (im Finanzamt) erledigt worden sei; eine zusätzliche Nachschau in den Unterlagen des Abgabepflichtigen sei deshalb nicht mehr erforderlich gewesen.

Vom Finanzamt wurde noch festgehalten, dass die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 am 30. Juni 2008 eingereicht worden sei. Zu diesem Zeitpunkt sei der mündliche Vergleich vom 20. September 2007 bereits bekannt gewesen.

8. Am 20. Dezember 2011 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die „Berufung“ vom 25. Mai 2011 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO sei nicht zu Recht erfolgt, da keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, bei deren Berücksichtigung

sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2007 als nicht richtig erweisen würde. Den zusätzlich als Kaufpreis erfassten Beträgen liege nicht der Verzicht der X-GmbH auf echte und aufrechte Forderungen gegenüber dem Abgabepflichtigen zugrunde; es habe sich vielmehr um offensichtlich „*erklärungsbedürftige*“ Buchungen auf dem Verrechnungskonto gehandelt, die von der X-GmbH nicht hätten begründet werden können bzw. dem Grunde nach nicht nachvollziehbar und auch nicht belegmäßig nachweisbar gewesen seien. Zum Beweis dafür wurde die Einvernahme der beiden Geschäftsführer AB und BC beantragt.

Da die X-GmbH bei der am 20. September 2007 stattgefundenen Besprechung offenbar nicht willens bzw. nicht in der Lage gewesen sei, den auf dem Verrechnungskonto letztlich aushaftenden Saldo lückenlos aufzuschlüsseln bzw. die Rechtmäßigkeit der Forderungen belegmäßig nachzuweisen, hätten keine echten Forderungen gegenüber dem Abgabepflichtigen existiert. Deshalb sei die Ausbuchung des Forderungsbestandes, der über den vom Abgabepflichtigen anerkannten und bezahlten Saldo von 20.000,00 € hinausgegangen sei, als „*Kontenbereinigung*“ in der X-GmbH zu sehen. Von der (neuen) Gesellschafterin und Erwerberin der Geschäftsanteile (der Y-Gesellschaft) seien daher auch keine „*Verbindlichkeiten*“ des Abgabepflichtigen gegenüber der X-GmbH übernommen worden, weshalb auch kein zusätzlicher Veräußerungserlös zu erfassen gewesen sei.

9. Mit Vorlagebericht vom 20. Februar 2012 wurde die gegenständliche „*Berufung*“ vom 25. Mai 2011 vom Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Infolge Verhinderung iSd § 9 Abs. 9 BFGG wurde die vorliegende Rechtssache durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 8. November 2018 umverteilt und dem nunmehr erkennenden Richter am 14. November 2018 zur Erledigung zugeteilt.

10. Mit Schreiben vom 14. Februar 2019 nahm der steuerliche Vertreter des Abgabepflichtigen die im Vorlageantrag vom 20. Dezember 2011 gestellten Anträge auf Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) EF war Gesellschafter der X-Gesellschaft (im Folgenden kurz: X-GmbH). Diese Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19. April 1979 gegründet und am 20. Juni 1979 im Handelsregister des Landesgerichtes T unter HRB a eingetragen (sodann Eintragung im Firmenbuch unter FN b). Sie hatte ihren

Sitz in Gemeinde A mit der Geschäftsanschrift Ort 1, A-Straße. Das Stammkapital der Gesellschaft betrug zunächst 500.000,00 ATS, sodann seit dem 4. Jänner 2003 (Datum der Firmenbucheintragung) 36.336,42 €. Die X-GmbH ermittelte ihren Gewinn/Verlust gemäß § 5 EStG 1988 für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (1. Februar bis 31. Jänner).

Gesellschafter der X-GmbH waren zunächst EF mit einer (zur Hälfte geleisteten) Stammeinlage von 100.000,00 ATS und FG mit einer (zur Hälfte geleisteten) Stammeinlage von 400.000,00 ATS. Seit dem 26. September 2003 (Datum der Firmenbucheintragung) waren EF mit einer (zur Gänze geleisteten) Stammeinlage von 36.191,07 € und sein Sohn GH mit einer (zur Gänze geleisteten) Stammeinlage von 145,35 € als Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt. EF war von Beginn an auch als alleiniger Geschäftsführer für die X-GmbH selbständig vertretungsbefugt.

2. Mit „Abtretungsvertrag“ vom 9. Jänner 2007 traten die Gesellschafter EF und GH ihre Geschäftsanteile an der X-GmbH im Betrag von 36.336,42 € zum Bilanzstichtag 31. Jänner 2007 an die Y-Gesellschaft ab. Bezüglich des Abtretungspreises enthielt der „Abtretungsvertrag“ folgende Bestimmungen:

„3.

Abtretungspreis

1) Der Abtretungspreis errechnet sich aufgrund der handelsrechtlichen Bilanz der XX-GmbH zum 31.01.2007 als Bemessungsgrundlage.

2) Als Orientierung für die Wertermittlung dient die Bilanz zum 31.01.2006. Der Abtretungspreis errechnet sich ausgehend von einem Betrag von EUR 400.000,00 zuzüglich Erhöhung des Eigenkapitals 31.1.2007 gegenüber 31.1.2006 bzw. abzüglich Verringerung EUR 50.000,00, somit errechnet sich vorläufig ein Abtretungspreis von EUR 450.000,00.

3) Das Eigenkapital besteht aus folgenden Bilanzpositionen: Stammkapital (zum 31.1.2006: EUR 36.336,42), Gewinnrücklagen (zum 31.1.2006: EUR 149.443,94), Bilanzverlust/-gewinn (zum 31.1.2006: -220.665,81). Die Veränderung dieser Bilanzpositionen zum 31.1.2007 gegenüber dem 31.1.2006 ergibt eine Erhöhung bzw. Verminderung des Abtretungspreises. Die Veränderung ist nach oben wie nach unten mit EUR 100.000,00 limitiert, sodass der maximale Kaufpreis EUR 500.000,00 beträgt, der minimale Kaufpreis EUR 300.000,00.

4.

Fälligkeit des Abtretungspreises

1) Der Teilkaufpreis von € 100.000,00 (Euro einhunderttausend) ist längstens binnen 8 (acht) Tagen nach der allseitigen Unterfertigung und notariellen Beurkundung des heutigen Abtretungsvertrages von der Käuferin auf das Konto-Nr. 1 bei der Bank 1, BLZ 2, lautend auf EF, zu überweisen. Den Erhalt dieses Betrages hat EF dem urkundenverfassenden Notar schriftlich zu bestätigen.

2) Der (vorläufige) mittlere Restkaufpreis von € 300.000,00 ist bis längstens zum 31.1.2007 auf das Treuhandkonto des urkundenverfassenden Notars bei der Bank1, BLZ 2, lautend auf HI, Unterkonto EF, Konto-Nr. 3, zur Zahlung fällig. Der endgültige Kaufpreis berechnet sich aus der von den Vertragsteilen gemäß Punkt 8. längstens bis zum 30.6.2007 gemeinsam zu erstellenden Bilanz zum 31.1.2007.

3) Für den Fall des Verzuges werden 8 % Verzugszinsen vereinbart.

4) Alle Zahlungen erfolgen mit zahlungsbefreiender Wirkung ausschließlich zu Gunsten des EF. Die Abrechnung mit seinem abtretenden Mitgesellschafter GH wird EF intern mit diesem vornehmen, wozu GH seine ausdrückliche Zustimmung hiemit erteilt.

5.

endgültige Berechnung des Abtretungspreises

1) Nach Vorlage der Bilanz zum 31.01.2006 ändert sich der Abtretungspreis insoweit, als sich gegenüber der Bilanz zum 31.01.2007 im Saldo des oben angeführten Eigenkapitals Änderungen ergeben.

2) Nachzahlungen von Steuern oder Sozialversicherungsbeiträgen für Zeiträume bis zum 31.01.2007 aufgrund von Betriebsprüfungen oder anderen behördlichen Maßnahmen werden vom Kaufpreis abgezogen. Diese Maßnahmen werden jedoch intern zwischen den Vertragsteilen ausgeglichen und vorgenommen und sind nicht vom urkundenverfassenden Notar im Rahmen seiner Treuhandschaft zu beobachten.

3) Die Bilanz 2007 wird von den abtretenden und übernehmenden Gesellschaftern gemeinsam erstellt. Die Inventuraufnahme zum 31.01.2007 wird gemeinsam durchgeführt und eine Bewertung nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung vorgenommen. Ebenso erfolgt die Bewertung der unfertigen Leistungen, Kundenforderungen und Lieferverbindlichkeiten gemeinsam.

4) Nach gemeinsamer Erstellung und Genehmigung der Bilanz zum 31.1.2007 bis längstens zum 30.6.2007 haben die Vertragsteile dem urkundenverfassenden Notar unverzüglich die endgültige Höhe des errechneten Abtretungspreises mitzuteilen. Bei einer allfälligen Erhöhung des Abtretungspreises hat die Käuferin binnen 8 (acht) Tagen die Erhöhung auf das unter Punkt 4. Abs. 2) genannte Treuhandkonto des urkundenverfassenden Notars bei der Bank1 nachzuzahlen. Bei einer allfälligen Reduzierung des Kaufpreises ist der sich ergebende Differenzbetrag vom Notar auf das von der Käuferin bekannt zu gebende Konto zurück zu überweisen. Sodann ist unter Liquidation des Treuhandkontos vom Notar der verbleibende Restkaufpreis auf das Konto des EF bei der Bank1, BLZ 2, Konto-Nr. 1, samt angereiften Zinsen zu überweisen. Die Verhandlungen des EF mit der Bank1 hinsichtlich der Entlastung seiner Person bzw. seiner Liegenschaft Ort2, B-Straße, aus der Haftung hat dieser persönlich zu führen.“

Als Übergabestichtag wurde der 31. Jänner 2007 festgelegt. Die abtretenden und übernehmenden Gesellschafter verpflichteten sich, den Jahresabschluss zum

31. Jänner 2007 bis spätestens 30. Juni 2007 zu erstellen (Punkte 7. und 8. des „Abtretungsvertrages“).

3. Die Y-Gesellschaft (im Folgenden kurz: Y-GmbH) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 8. Jänner 1990 gegründet und am 7. März 1990 im Handelsregister des Landesgerichtes T unter HRB c eingetragen (sodann Eintragung im Firmenbuch unter FN d). Sie hat ihren Sitz in GemeindeA mit der Geschäftsanschrift Ort1, C-Straße. Zum Zeitpunkt des Erwerbes der Geschäftsanteile an der X-GmbH waren LM mit einer (zur Gänze geleisteten) Stammeinlage von 153.000,00 ATS (Anteil 30 %), AB mit einer (zur Gänze geleisteten) Stammeinlage von 255.000,00 ATS (Anteil 50 %) und BC mit einer (zur Gänze geleisteten) Stammeinlage von 102.000,00 ATS (Anteil 20 %) als Gesellschafter an der Y-GmbH beteiligt. AB und BC waren zu diesem Zeitpunkt auch als Geschäftsführer für die Y-GmbH gemeinsam vertretungsbefugt.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 9. Jänner 2007 beschloss die Y-GmbH als nunmehr einzige Gesellschafterin der X-GmbH, den bisherigen Geschäftsführer EF mit Wirkung vom 31. Jänner 2007 abzurufen und ihm für seine bisherige Geschäftsführertätigkeit die Entlastung zu erteilen. Gleichzeitig wurden AB und BC mit Wirkung vom 1. Februar 2007 als neue Geschäftsführer der X-GmbH mit gemeinsamem Vertretungsrecht bestellt.

Nach Übernahme der Geschäftsanteile durch die Y-GmbH wurde die Firma der X-GmbH mehrfach geändert, zuletzt (Datum der Firmenbucheintragung: 8. Mai 2009) in Z-Gesellschaft (im Folgenden kurz: Z-GmbH).

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 12. Dezember 2014 wurde die Z-GmbH aufgelöst, als Liquidator trat BC in Erscheinung. Infolge beendeter Liquidation wurde die Firma am 20. Dezember 2016 (Datum der Firmenbucheintragung) im Firmenbuch gelöscht.

4. Der lt. „Abtretungsvertrag“ vom 9. Jänner 2007 zu bezahlende Teilkaufpreis von 100.000,00 € wurde von der Y-GmbH am 30. Jänner 2007 (Buchungstag; Valuta: 31. Jänner 2007) auf das Konto des Bf. bei der Bank1, Konto-Nr. 1, überwiesen. Der (vorläufige) mittlere Restkaufpreis von 300.000,00 € wurde von der Y-GmbH am 1. März 2007 auf das Treuhandkonto des Notars HI bei der Bank1, Unterkonto EF, Konto-Nr. 3, überwiesen.

5. Am 16. Juli 2007 fand bei der X-GmbH in GemeindeA eine Besprechung betreffend „Kaufpreis-Einigung“ statt, an der EF als Verkäufer der Geschäftsanteile an der X-GmbH sowie AB und BC als Vertreter der Käuferin (Y-GmbH) teilgenommen haben. Dabei wurde folgende - von den anwesenden Personen handschriftlich aufgesetzte und bestätigte - „Kaufpreis-Einigung“ erzielt:

„Fixpreis: 300.000,-- unabhängig vom Bilanzergebnis 2006

Begründung: Private Haftungen von EF bei Lieferanten werden von Y (Anm.: Y-GmbH) übernommen, Haftung für FA (Anm.: Finanzamt) 2006 wird ebenfalls von Y übernommen.“

Im Rahmen der Kaufpreisabwicklung wurden vom Notar HI sodann am 3. Oktober 2007 (Buchungstag; Valuta: 4. Oktober 2007) 100.000,00 € auf das Girokonto des Bf. bei der Bank1, Konto-Nr. 4, und am 3. Oktober 2007 (Buchungstag; Valuta: 4. Oktober 2007) weitere 100.000,00 € auf das Sparbuch des Bf. bei der Bank1, Konto-Nr. 5, überwiesen. Die auf dem Treuhandkonto des Notars HI bei der Bank1, Unterkonto EF, Konto-Nr. 3, am 1. März 2007 eingegangenen restlichen 100.000,00 € des (vorläufigen) mittleren Restkaufpreises wurden offensichtlich (vgl. Punkt 5. Abs. 4) des „*Abtretungsvertrages*“ vom 9. Jänner 2007) auf das von der Käuferin Y-GmbH bekannt gegebene Konto rücküberwiesen.

Wie der Notar HI gegenüber dem Finanzamt mit Schreiben („*Bestätigung*“) vom 11. Februar 2010 bestätigte, wurde das auf ihn lautende Treuhandkonto bei der Bank1, Unterkonto EF, Konto-Nr. 3, am 11. Jänner 2008 im Zusammenhang mit der gegenüber dieser Bank übernommenen Treuhandschaft aufgelöst und liquidiert. Die fälligen Beträge (Anm.: Zinsen und Nachträge) standen dem Bf. mit 11. Jänner 2008 endgültig zur Verfügung.

Das auf dem Sparbuch des Bf. bei der Bank1, Konto-Nr. 5, bestehende Sparguthaben samt Zinsen und Nachträgen wurde vom Bf. zur Sicherstellung aller gegenüber der X-GmbH (als Kreditnehmer) bestehenden und künftigen Forderungen der Bank1 (als Kreditgeber) verpfändet. Da die am 3. Oktober 2007 (Buchungstag; Valuta: 4. Oktober 2007) auf das Sparbuch des Bf., Konto-Nr. 5, überwiesenen 100.000,00 € aus der Beteiligungsveräußerung als Sicherheiten für das zwischen der Bank und der X-GmbH bestehende Schuldverhältnis nicht ausreichten, wurde auf diesem Sparbuch zusätzlich der Veräußerungserlös aus dem Verkauf eines dem Bf. gehörenden Grundstückes (an MN) erfasst; der Kaufpreis wurde am 27. Dezember 2007 (Buchungstag; Valuta: 28. Dezember 2007) auf dem Sparbuch des Bf., Konto-Nr. 5, mit 105.426,03 € gutgeschrieben.

Das auf dem zugunsten der Bank verpfändeten Sparbuch des Bf., Konto-Nr. 5, bestehende Sparguthaben samt Zinsen und Nachträgen wurde von der Bank1 am 14. Juli 2008 (mit 30.000,00 €) und am 10. April 2009 (mit dem Restbetrag) freigegeben. Solcherart wurden von diesem Sparbuch am 14. Juli 2008 30.000,00 € und am 10. April 2009 175.857,13 € abgebucht und an den Bf. überwiesen. Das Sparbuch wurde dadurch auf Null gestellt und in der Folge gelöscht.

6. Auf dem Debitorenkonto der X-GmbH, Konto 23509 „*FE*“, wurde zu den Bilanzstichtagen 31. Jänner 2005 und 31. Jänner 2006 eine offene Forderung gegenüber dem Bf. in Höhe von jeweils 5.066,58 € ausgewiesen. Diese Forderung (dem Debitorenkonto zufolge vom 30. Juni 1991) wurde mit 31. Jänner 2007 - somit zum Übergabestichtag - mit 5.066,58 € ausgebucht.

Auf dem Verrechnungskonto der X-GmbH, Konto 2600 „*Verrechnungskonto FE*“, wurde zum Bilanzstichtag 31. Jänner 2006 eine Forderung gegenüber dem Bf. von 228.221,53 € und zum Bilanzstichtag 31. Jänner 2007 eine solche von 45.950,23 € ausgewiesen. Die gegenüber dem Bf. auf dem Verrechnungskonto zum 20. September 2007 noch

bestehende Forderung von 45.500,60 € wurde zu diesem Stichtag mit 25.500,60 € ausgebucht (Konto 7610 „sonstiger betrieblicher Aufwand“) und die Forderung damit auf 20.000,00 € reduziert. Das Verrechnungskonto wurde in der Folge durch Buchungen (vom 20. und 28. September 2007) ausgeglichen, zum 31. Dezember 2007 wies das Verrechnungskonto sogar eine Forderung des Bf. gegenüber der X-GmbH von 7.526,29 € aus.

Mit E-Mail vom 19. Februar 2010 nahm CD, steuerlicher Vertreter der X-GmbH (sodann Z-GmbH), gegenüber dem Finanzamt zur Forderungsausbuchung vom 20. September 2007 wie folgt Stellung:

„Ausbuchung von EUR 25.500,60 am 20.9.2007:

Am 20.9.2007 war ich bei der Firma Z und habe mit den Herren B und F die Bilanz 31.01.2007 besprochen. Wir sind mit Herrn F die Forderung der Z gegenüber ihm durchgegangen. Der Saldo, vor allem die Höhe, war für uns und Herrn F nicht nachvollziehbar. So wurden von uns in der UB 77 und UB 78 Bilanz 31.1.2007 Zinsen aus den Jahren 2005 und 2006 in Höhe von ca. 20.000,00 von den sonstigen Forderungen auf das Verrechnungskonto umgebucht. Diese Buchungen stammen von dem früheren Steuerberater und waren Herrn F nicht bekannt, für uns nicht nachvollziehbar.

Die Herren B und F haben deshalb einen Vergleich geschlossen, dass der Saldo bis auf EUR 20.000,00 ausgebucht werden soll, da die Durchsetzung der Forderungen gegenüber F rechtlich schwierig und aufgrund der unklaren Buchungen nicht nachvollziehbar war.

Im Jahr 2009 ist ein weiterer Vergleich geschlossen worden und die Forderung, die jetzt F gegenüber der Z hat, wird in der Bilanz 2009 ausgebucht.“

Wie CD in einer weiteren E-Mail vom 19. Februar 2010 gegenüber dem Finanzamt bestätigte, gebe es dazu keinen schriftlichen Vergleich. Die vorstehenden Ausführungen seien „die schriftliche Dokumentation der mündlichen Vereinbarung“. Wie CD in dieser E-Mail wiederholte, sei die Forderungsausbuchung vom 20. September 2007 im Zuge der Besprechung der Bilanz zum Übergabestichtag 31. Jänner 2007 erfolgt. Der Jahresabschluss der X-GmbH zum Übergabestichtag 31. Jänner 2007 wurde beim Firmenbuch zu FN b ebenfalls am 20. September 2007 eingereicht.

7. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die beiden mit 31. Jänner 2007 und 20. September 2007 ausgebuchten Beträge über insgesamt 30.567,18 € beim Bf. im Jahr 2007 als zusätzlicher Veräußerungserlös der Beteiligungsveräußerung zu erfassen seien. Das Finanzamt erließ daraufhin am 27. April 2011 - nach Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO - einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007, mit dem die sonstigen Einkünfte (Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen) mit 294.376,18 € (statt bisher: 263.809,00 €) erfasst wurden.

Die Aufhebung des bisher in Rechtskraft befindlichen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2007 vom 28. April 2010 wurde vom Finanzamt wie folgt begründet (vgl.

den angefochtenen Aufhebungsbescheid in Zusammenhalt mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007, jeweils vom 27. April 2011):

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

Die Berichtigung war erforderlich, weil der Veräußerungserlös um die zusätzlich erfolgte Ausbuchung der Kundenforderung bzw. des Verrechnungskontos zu erhöhen war (5.066,58 € bzw. 25.500,60 €). Auf die persönliche Vorsprache im Finanzamt wird verwiesen.“

8. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus dem Veranlagungsakt des Finanzamtes zu St.Nr. fgh und dem Strafakt des Finanzamtes zu Straflisten-Nr. ghi.

Streit besteht darüber, ob der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 28. April 2010 mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet ist, insbesondere, ob eine Aufhebung dieses Bescheides gerechtfertigt ist, weil ein Betrag von insgesamt 30.567,18 € beim Bf. als zusätzlicher Veräußerungserlös der Beteiligungsveräußerung zu erfassen ist.

III. Rechtslage

1. Gemäß § 299 Abs. 1 BAO in der zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Aufhebungsbescheides geltenden Fassung des AbgÄG 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO in der zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Aufhebungsbescheides geltenden Fassung des AbgVRefG, BGBl. I Nr. 20/2009, ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Gemäß § 299 Abs. 3 BAO in der zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Aufhebungsbescheides geltenden Fassung, BGBl. I Nr. 97/2002, tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO in der zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Aufhebungsbescheides geltenden Fassung, BGBl. I Nr. 97/2002, sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des Bescheides zulässig.

2. Gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung sind sonstige Einkünfte Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31 EStG 1988.

Gemäß § 31 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 2/2001 gehören zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

Gemäß § 31 Abs. 3 Teilstrich 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 201/1996 sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös (Abs. 1) einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

IV. Erwägungen

1. Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105). Sie hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (VwGH 29.9.1993, 92/13/0102). Ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird ausreichend sein (vgl. VwGH 16.11.1993, 89/14/0287; VwGH 22.2.2001, 98/15/0123, mit dem Hinweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen Folgen).

Im angefochtenen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 27. April 2011 (betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007) begnügte sich das Finanzamt mit der Wiedergabe des Gesetzestextes. Mit diesem Aufhebungsbescheid und dem gemäß § 299 Abs. 2 BAO gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wurde jedoch objektiv erkennbar dargetan, dass das Finanzamt die „Unrichtigkeit“ des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides vom 28. April 2010 in der Nichtberücksichtigung eines zusätzlichen Veräußerungserlöses aus der Beteiligungsveräußerung in Höhe von 30.567,18 € erblickt hat. Aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 27. April 2011 und neuer Sachbescheid betreffend Einkommensteuer vom 27. April 2011) ist daher zu erkennen, worauf das Finanzamt die Aufhebung gestützt hat (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119; VwGH 22.5.2014, 2011/15/0190; vgl. in diesem Zusammenhang auch VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041, und VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327, sinngemäß zur Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO).

Die Sache, über die im Verfahren über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden ist, ist bei der amtswegigen Aufhebung durch die Abgabenbehörde im Aufhebungsbescheid festgelegt (zB VwGH 21.11.2013, 2011/15/0170; VwGH

22.5.2014, 2011/15/0190). Im Rechtsmittelverfahren darf kein anderer Aufhebungsgrund herangezogen werden (zB VwGH 28.10.2014, 2012/13/0116; vgl. auch Ritz, BAO⁶, § 299 Tz 43a). Bei der amtswegigen Aufhebung ist daher die Bezeichnung der für die Aufhebung maßgebenden Rechtswidrigkeit in der Begründung unverzichtbar (für die Beurteilung, ob die Aufhebung rechtmäßig ist).

Das Bundesfinanzgericht hat daher bei gegen den Aufhebungsbescheid gerichteten Beschwerden lediglich zu beurteilen, ob die vom Finanzamt angeführten Gründe eine Aufhebung rechtfertigen (vgl. auch UFS 29.6.2010, RV/0299-F/08). Bezogen auf den vorliegenden Streitfall ist daher einzig zu beurteilen, ob die mit 31. Jänner 2007 bzw. 20. September 2007 erfolgte Ausbuchung der auf dem Debitoren- bzw. Verrechnungskonto der X-GmbH gegenüber dem Bf. bestehenden Forderungen über insgesamt 30.567,18 € zu einer Erhöhung des Veräußerungserlöses aus der Beteiligungsveräußerung geführt hat.

2. Mit „*Abtretungsvertrag*“ vom 9. Jänner 2007 traten die Gesellschafter EF und GH ihre Geschäftsanteile an der X-GmbH im Betrag von 36.336,42 € an die Y-GmbH ab. Als Übergabestichtag wurde der 31. Jänner 2007 festgelegt, der Abtretungspreis errechnete sich auf der Grundlage der Bilanz der X-GmbH zum Bilanzstichtag 31. Jänner 2007. Da diese Bemessungsgrundlage zum Zeitpunkt des Abschlusses des „*Abtretungsvertrages*“ am 9. Jänner 2007 noch nicht feststand, diente die Bilanz der X-GmbH zum 31. Jänner 2006 als Orientierung für die Wertermittlung. Dabei wurde ein (vorläufiger) mittlerer Abtretungspreis von 400.000,00 € errechnet, der von der Y-GmbH am 30. Jänner 2007 mit 100.000,00 € auf das Konto des Bf. bei der Bank1, Konto-Nr. 1, und am 1. März 2007 mit 300.000,00 € auf das Treuhandkonto des Notars HI bei der Bank1, Unterkonto EF, Konto-Nr. 3, überwiesen wurde.

Die Veränderung des Eigenkapitals zum 31. Jänner 2007 gegenüber jenem zum 31. Jänner 2006 ergab sodann eine Erhöhung bzw. Verminderung des (vorläufigen) Abtretungspreises, wobei die Veränderung nach oben wie nach unten mit 100.000,00 € limitiert war. Solcherart errechnete sich ein maximaler Abtretungspreis von 500.000,00 € und ein minimaler Abtretungspreis von 300.000,00 € (vgl. Punkt 3. Abs. 3) des „*Abtretungsvertrages*“). Die maßgebliche Bilanz der X-GmbH zum Übergabestichtag 31. Jänner 2007 musste von den Vertragsparteien gemeinsam bis spätestens 30. Juni 2007 erstellt werden (vgl. Punkt 8. des „*Abtretungsvertrages*“).

3. Bei der am 16. Juli 2007 stattgefundenen Besprechung betreffend „*Kaufpreis-Einigung*“ nahmen EF als Verkäufer der Geschäftsanteile sowie AB und BC als Vertreter der Käuferin (Y-GmbH) teil. Dabei wurde der Abtretungspreis für die Veräußerung der Geschäftsanteile an der X-GmbH mit 300.000,00 € als „*Fixpreis unabhängig vom Bilanzergebnis 2006*“ ermittelt. Damit wurde der Abtretungspreis mit der untersten Grenze lt. „*Abtretungsvertrag*“ vom 9. Jänner 2007 fixiert. Begründet wurde diese Kaufpreisfindung damit, dass von der Käuferin private Haftungen des Bf. bei Lieferanten und Haftungen gegenüber dem Finanzamt übernommen wurden.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass bei dieser Kaufpreisfindung - obwohl in der Besprechungsnotiz vom 16. Juli 2007 nicht ausdrücklich in der „*Begründung*“ genannt - auch die gegenüber dem Bf. bestehenden Forderungen der X-GmbH zur Sprache gekommen sind. Die X-GmbH hatte zum Bilanzstichtag (= Übergabestichtag) 31. Jänner 2007 offene Forderungen gegenüber ihrem (gleichsam) Alleingesellschafter EF, die auf dem Debitoren- bzw. Verrechnungskonto entsprechend verbucht waren. Andererseits stand EF aus der Veräußerung der Geschäftsanteile an der X-GmbH eine Kaufpreisforderung gegenüber der Y-GmbH zu, die mit dem Erwerb der Geschäftsanteile nunmehr Alleingesellschafterin der X-GmbH wurde. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist es nahe liegend, dass im Zuge der Übertragung der Geschäftsanteile und der damit verbundenen Kaufpreisfindung eine Bereinigung bestehender („*gegenseitiger*“) Forderungen erfolgen sollte und auch tatsächlich erfolgt ist. Es ist daher auch nahe liegend, dass die gegenüber dem Bf. bestehenden Forderungen der X-GmbH zum Übergabestichtag 31. Jänner 2007 (zumindest teilweise) ausgebucht werden sollten, dies gegen Verminderung des Kaufpreises für die Geschäftsanteile.

Damit im Einklang steht auch der „*Abtretungsvertrag*“ vom 9. Jänner 2007, wonach die Bilanz der X-GmbH zum Übergabestichtag 31. Jänner 2007 von den abtretenden und übernehmenden Gesellschaftern gemeinsam zu erstellen und genehmigen war. Dabei war die Inventuraufnahme gemeinsam durchzuführen und eine Bewertung nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung vorzunehmen. Ebenso erfolgte die Bewertung der unfertigen Leistungen, Kundenforderungen und Lieferverbindlichkeiten gemeinsam (vgl. Punkt 5. Abs. 3) des „*Abtretungsvertrages*“). Das Bundesfinanzgericht ist überzeugt, dass in diesem Zusammenhang auch die bestehenden Forderungen der X-GmbH gegenüber dem Bf. zu einer Ausbuchung zum Übergabestichtag (im Gegenzug zu einer Kaufpreisminderung) geführt haben. Im fixierten Abtretungspreis von 300.000,00 € fanden demnach auch die streitgegenständlichen Forderungsausbuchungen Deckung.

In diesem Sinne ist auch die E-Mail des steuerlichen Vertreters der X-GmbH (sodann Z-GmbH), CD, vom 19. Februar 2010 zu verstehen, wonach die Bilanz zum Übergabestichtag 31. Jänner 2007 mit den abtretenden und übernehmenden Gesellschaftern am 20. September 2007 gemeinsam besprochen und erstellt wurde. (Der Jahresabschluss der X-GmbH zu diesem Stichtag wurde beim Firmenbuch ebenfalls am 20. September 2007 eingereicht.) Dabei sind konkret auch die zum 31. Jänner 2007 bestehenden Forderungen der X-GmbH gegenüber dem Bf. zur Sprache gekommen und im Zuge der Bilanzerstellung (zumindest teilweise) ausgebucht worden.

Für das Bundesfinanzgericht ist in diesem Zusammenhang wesentlich, dass die auf dem Debitorenkonto der X-GmbH gegenüber dem Bf. ausgewiesene Forderung von 5.066,58 € tatsächlich mit 31. Jänner 2007 - somit zum Bilanzstichtag (= Übergabestichtag) - in dieser Höhe ausgebucht wurde. Damit ist offenkundig, dass die Ausbuchung dieser Forderung in die Kaufpreisfindung zum Übergabestichtag 31. Jänner 2007 Eingang gefunden hat. Wie das Finanzamt in seiner Stellungnahme an das Bundesfinanzgericht (siehe E-Mail vom 17.

Jänner 2019) zu verstehen gab, sei diese Forderungsausbuchung nicht als zusätzlicher Veräußerungserlös der Beteiligungsveräußerung zu erfassen und der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 insoweit stattzugeben.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hätte auch die streitgegenständliche Forderung auf dem Verrechnungskonto der X-GmbH über 25.500,60 € genauso zum Bilanzstichtag (= Übergabestichtag) 31. Jänner 2007 ausgebucht werden müssen. Im Zuge der Erstellung der Bilanz zum 31. Jänner 2007 (am 20. September 2007) wurde diese Forderung zwar ausgebucht, die Ausbuchung erfolgte jedoch - aus nicht nachvollziehbaren Gründen - zum 20. September 2007 (somit zum Bilanzerstellungszeitpunkt), und nicht zum 31. Jänner 2007 (zum Bilanzstichtag). Dadurch wurde der Anschein erweckt, dass diese Forderung auch nach Abtretung der Geschäftsanteile noch bestanden habe und demnach nicht Gegenstand der Kaufpreisfindung zum Übergabestichtag 31. Jänner 2007 gewesen wäre. Die Bewertung der Vermögensgegenstände in der Bilanz gemäß § 6 EStG 1988 richtet sich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag, der Bilanzerstellungszeitraum ist dafür nicht maßgebend (VwGH 29.11.2006, 2002/13/0176).

4. Die vom Finanzamt beim Bf. vorgenommene Erhöhung des Veräußerungserlöses der Beteiligungsveräußerung um insgesamt 30.567,18 € ist auch aus einem anderen Grund nicht rechtens: Bei der am 16. Juli 2007 stattgefundenen Besprechung betreffend „Kaufpreis-Einigung“ wurde zwischen EF als Verkäufer der Geschäftsanteile sowie AB und BC als Vertreter der Käuferin ein **Fixpreis** für die abzutretenden Geschäftsanteile vereinbart. Der Abtretungspreis für die Veräußerung der Geschäftsanteile an der X-GmbH wurde **mit 300.000,00 €** als „Fixpreis unabhängig vom Bilanzergebnis 2006“ ermittelt.

Wie der Bf. im Beschwerdeverfahren mehrmals betonte, sei der Fixpreis von 300.000,00 € unter Verzicht auf alle sonstigen gegenseitigen Ansprüche fixiert worden. Mit der Vereinbarung des Fixpreises waren somit sämtliche gegenseitigen Ansprüche abgegolten. Dies wurde auch von OP bestätigt, der dem Bf. im Zuge der Abtretung der Geschäftsanteile beratend zur Seite gestanden ist. Anlässlich seiner Vernehmung als - demnach unter Wahrheitspflicht stehender - Zeuge gab OP am 16. Jänner 2014 gegenüber dem Finanzamt AA als Finanzstrafbehörde erster Instanz im Verfahren zu Straflisten-Nr. ghi Folgendes zu Protokoll:

„Um eine Bewertung des Kaufpreises zu erhalten, habe ich veranlasst, dass dem Steuerberater der Firma YY, D, die gesamten Buchhaltungsunterlagen und Bilanzen zur Verfügung gestellt wurden.

Ursprünglich wurde mit dem Steuerberater und den zwei Eigentümern ein Kaufpreis von 400.000 Euro vereinbart. Bei einer dieser Besprechungen wurden unter anderem die Debitorenkonten und Kreditorenkonten besprochen und die nicht einbringlichen Forderungen einvernehmlich abgeschrieben. Neben den zweifelhaften Forderungen bestanden auch noch persönliche Haftungen gegenüber Firmen und Banken. Letztendlich wurde ein Kaufpreis in Höhe von 300.000 Euro im Einvernehmen und mit der Zusicherung, aus allen Haftungen entlassen zu werden, vereinbart.“

Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung, am Wahrheitsgehalt dieser Aussage des OP zu zweifeln. Somit kann aus der Abtretung der Geschäftsanteile an der X-GmbH kein höherer Veräußerungserlös als 300.000,00 € („Fixpreis“) angesetzt werden, zumal ja die Bilanzen der X-GmbH im Zuge der Abtretung der Geschäftsanteile überprüft wurden und daher auch die gegenüber dem Bf. bestehenden Forderungen bekannt waren.

Selbst wenn die streitgegenständlichen Forderungen über insgesamt 30.567,18 € - was aufgrund der vorstehenden Ausführungen ohnehin auszuschließen ist - nicht Gegenstand der Kaufpreisfindung zum Übergabestichtag 31. Jänner 2007 gewesen sein sollten und nach Abtretung der Geschäftsanteile gegenüber dem Bf. noch bestanden haben sollten, könnte eine Forderungsabschreibung dieses Betrages beim Bf. infolge Fixpreisvereinbarung nicht nachträglich zu einer Erhöhung des Veräußerungserlöses der Beteiligungsveräußerung führen; diese Forderungsabschreibung könnte in keinen Zusammenhang mit der Beteiligungsveräußerung gemäß § 31 EStG 1988 gebracht werden.

Nur am Rande sei noch auf Folgendes hingewiesen: Nach der Forderungsausbuchung zum Bilanzerstellungszeitpunkt 20. September 2007 und Reduzierung der gegenüber dem Bf. auf dem Verrechnungskonto noch bestehenden Forderung auf 20.000,00 € wurde das Verrechnungskonto in der Folge durch Buchungen (vom 20. und 28. September 2007) ausgeglichen; zum 31. Dezember 2007 wies das Verrechnungskonto sogar eine Forderung des Bf. gegenüber der X-GmbH von 7.526,29 € aus. Folgte man der Argumentation des Finanzamtes, müsste in diesen Buchungen wohl konsequenterweise eine Verminderung des Veräußerungserlöses der Beteiligungsveräußerung erblickt werden.

5. Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes ist letztlich auch die Annahme gerechtfertigt, dass es sich bei den streitgegenständlichen Forderungen über insgesamt 30.567,18 € um nicht einbringliche Forderungen der X-GmbH gehandelt hat. Die auf dem Debitorenkonto der X-GmbH, Konto 23509 „FE“, zu den Bilanzstichtagen ausgewiesene offene Forderung in Höhe von 5.066,58 € wurde (dem Debitorenkonto zufolge) bereits am 30. Juni 1991 (!) eingebucht. Vom Bf. war der Forderungsgrund nicht mehr nachvollziehbar, offensichtlich lagen dieser Forderung Materiallieferungen an den Bf. zugrunde. Wie das Finanzamt dazu bemerkte (vgl. die E-Mail vom 17. Jänner 2019), habe es sich bei dieser Forderung um eine verjährte und damit uneinbringliche Forderung gehandelt. Demnach hätte diese Forderung über 5.066,58 € bereits zu einem wesentlich früheren Zeitpunkt (im Wege einer Eröffnungsbilanzberichtigung) ausgebucht werden müssen, zum Übergabestichtag 31. Jänner 2007 hat sie demnach gar nicht mehr bestanden.

Das Verrechnungskonto der X-GmbH, Konto 2600 „Verrechnungskonto FE“, wies zum Bilanzstichtag 31. Jänner 2007 eine Forderung gegenüber dem Bf. von (saldiert) 45.950,23 € aus. Darin enthalten war auch der streitgegenständliche Forderungsbetrag von 25.500,60 €, der zum Bilanzerstellungszeitpunkt 20. September 2007 in dieser Höhe ausgebucht wurde. Wie CD, steuerlicher Vertreter der X-GmbH (sodann Z-GmbH),

dazu mit E-Mail vom 19. Februar 2010 ausführte, seien die auf dem Verrechnungskonto gegenüber dem Bf. bestehenden Forderungen im Zuge der Bilanzerstellung besprochen worden. Die Höhe der Forderungen sei für den Bf. nicht nachvollziehbar gewesen. Da die Durchsetzung der Forderungen gegenüber dem Bf. „*rechtlich schwierig und aufgrund der unklaren Buchungen nicht nachvollziehbar*“ gewesen sei, hätten die Vertragsparteien des „*Abtretungsvertrages*“ einen Vergleich dahingehend geschlossen, dass die Forderungen auf dem Verrechnungskonto bis auf einen Saldo von 20.000,00 € ausgebucht werden sollten.

Demnach kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht ausgeschlossen werden, dass der streitgegenständliche Forderungsbetrag von 25.500,60 € unter Umständen nicht einmal gerechtfertigt war und seinerzeit zu Unrecht auf dem Verrechnungskonto verbucht wurde. In diese Richtung ist auch die Aussage des Zeugen OP vom 16. Jänner 2014 gegenüber dem Finanzamt AA als Finanzstraßbehörde erster Instanz im Verfahren zu Straßlisten-Nr. ghi zu interpretieren. Somit hätte diese Forderung über 25.500,60 € erst gar nicht verbucht werden dürfen bzw. hätte auch sie bereits zu einem wesentlich früheren Zeitpunkt (im Wege einer Eröffnungsbilanzberichtigung) ausgebucht werden müssen.

Die bei der X-GmbH ausgebuchten Forderungen über insgesamt 30.567,18 € können daher auch unter diesem Aspekt nicht zu einer Erhöhung des Veräußerungserlöses aus der Beteiligungsveräußerung führen.

6. Ermessen: Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Vom Finanzamt wurde am 22. März 2011 zu ABNr. def ein Nachschauauftrag ausgestellt, der die Beteiligungsveräußerung des Bf. im Jahr 2007 zum Inhalt hatte. Der Nachschauauftrag wurde dem Bf. am 6. April 2011 zur Kenntnis gebracht. Vom Bf. wurde eingewendet, dass das Streitjahr 2007 bereits im Jahr 2010 im Wege einer Außenprüfung abschließend geprüft worden sei, weshalb die Unterzeichnung eines weiteren Prüfungsauftrages durch ihn gemäß § 148 Abs. 3 BAO unzulässig wäre.

Wie das Finanzamt richtig bemerkte, wurde im Jahr 2011 nicht eine Wiederholungsprüfung gemäß § 148 Abs. 3 BAO durchgeführt, sondern ein Nachschauauftrag im Sinne des § 144 Abs. 1 BAO ausgestellt, der im Zuge der mündlichen Besprechung vom 6. April 2011 (im Finanzamt) erledigt wurde. Der Verwaltungsgerichtshof hat mehrfach zum Ausdruck gebracht (vgl. VwGH 5.7.1999, 98/16/0145; VwGH 21.12.2000, 2000/16/0303; vgl. auch Ritz, BAO⁶, § 148 Tz 13), dass eine Nachschau gemäß § 144 BAO nur eine beaufsichtigende Maßnahme zum Zwecke der äußeren Kontrolle darstellt. Aus dem Ergebnis einer derartigen Kontrollmaßnahme ergibt sich insbesondere kein Hindernis für eine Außenprüfung gemäß §§ 147 ff BAO. Dementsprechend kann auch die beim Bf. durchgeführte und im Jahr 2010 abgeschlossene Außenprüfung gemäß § 147 BAO (vgl. den Bp-Bericht vom 26. April 2010, ABNr. abc) einer nachfolgenden Nachschau gemäß § 144 BAO nicht entgegenstehen.

Zu bedenken ist jedoch, dass CD, der steuerliche Vertreter der X-GmbH (sodann Z-GmbH), dem Prüfer der beim Bf. zu ABNr. abc durchgeführten Außenprüfung bereits am

19. Februar 2010 mit E-Mail die näheren Hintergründe zu der am 20. September 2007 mit 25.500,60 € erfolgten Forderungsausbuchung auf dem Verrechnungskonto erläuterte. Der Prüfer hätte daher bereits im Bp-Bericht vom 26. April 2010, ABNr. abc, der am 28. April 2010 zur (rechtskräftig gewordenen) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 führte, die entsprechenden Schlüsse aus der Forderungsausbuchung ziehen können.

7. Die mit 31. Jänner 2007 bzw. 20. September 2007 erfolgte Ausbuchung der auf dem Debitoren- bzw. Verrechnungskonto der X-GmbH gegenüber dem Bf. bestehenden Forderungen über insgesamt 30.567,18 € führt nicht zu einer Erhöhung des Veräußerungserlöses aus der Beteiligungsveräußerung. Der Beschwerde vom 25. Mai 2011 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 27. April 2011 ist somit stattzugeben, der angefochtene Aufhebungsbescheid ist aufzuheben.

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die gegenständliche Entscheidung weicht nicht von der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 299 BAO ab. Die Entscheidung hing im Wesentlichen von der in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (Höhe des Veräußerungserlöses aus der Veräußerung einer Beteiligung) ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 4. März 2019