

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A in der Beschwerdesache B, vertreten durch BDO Oberösterreich GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Reuchlinstraße 6, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 09.03.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr vom 02.03.2017, betreffend Abweisung eines Antrags gem. § 295a BAO zur Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der nunmehrige Bf war seit Gründung einer GmbH (Gesellschaftsvertrag 7.9.1999) an ihr beteiligt; seit 10/2004 betrug die Beteiligung 73 %.

Mit Notariatsakt trat der Bf einen Teil (Nominale von 4.550 €) seines Geschäftsanteils (Nominale von insgesamt 25.550 €/zur Hälfte geleistet) an der GmbH an einen Partner (idF P) zum Preis von 292.110 € zum 15.12.2008 ab (Kauf- und Abtretungsvertrag vom 15.12.2008). Darin wird unter Verweis auf einen Abtretungsvertrag vom 22.6.2004, Pkt.5, erwähnt, dass der Bf auch Eigentümer der „Substanz der Gesellschaft, betreffend den Geschäftsanteil des P im Nominale von 700 € ist“. – Der Preis von 292.110 € wird lt. Kauf- und Abtretungsvertrag Pkt.2 „solange gestundet, bis er aus Gewinnanteilen des P beglichen ist. Dazu tritt P seinen Anspruch auf den anteiligen Jahresgewinn an den Bf in dieser Höhe ab. Sollte mit der Feststellung des Jahresabschlusses des Geschäftsjahres 2014/15 der Kaufpreis noch nicht zur Gänze beglichen sein, so ist der verbleibende Kaufpreisrest binnen Monatsfrist ab Feststellung des Jahresabschlusses zu entrichten.“ Weiters werden Wertsicherungen vereinbart und erklärt, dass mit Übergabe des Teilgeschäftsanteils eine anteilige Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft ab 1.1.2009 verbunden ist (Pkt. 5).

Nach Übertragung oa Geschäftsanteile wurde 11/2012 aus dem Bilanzgewinn 2011/12 der GmbH eine Ausschüttung von 130.000 € beschlossen, wobei auf den Anteil von P (15 %) 19.500 € entfielen – nach Abzug der KESt wurde am 22.11.2012 ein Ausschüttungsbetrag von 14.625 € von der GmbH direkt an den Bf überwiesen.

Aus dem Bilanzgewinn 2012/13 der GmbH wurde 10/2013 eine Ausschüttung von 150.000 € beschlossen – nach Abzug der KESt wurde am 16.10.2013 ein Ausschüttungsbetrag von 16.875 € betreffend den Anteil P's von der GmbH direkt an den Bf überwiesen.

Der Jahresabschluss des Geschäftsjahres 2014/15 wurde am 20.10.2015 vom Bf und P unterzeichnet – der vereinbarte Kaufpreis war noch nicht vollständig beglichen. Darauf mahnte der Bf mit Schreiben vom 10.2.2016 den offenen Abtretungspreis von 296.514,93 € bei P unter Setzung einer Nachfrist von 1 Monat ein – der fällige Betrag wurde idF von P nicht beglichen.

Mit Notariatsakt vom 25.5.2016 wurde ein Kauf- und Abtretungsvertrag zwischen P (Abtretender) und dem Bf (Übernehmender) geschlossen:

P verkauft seinen Geschäftsanteil I (im Ausmaß einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von 700 €) an den Bf und verkauft weiters seinen Geschäftsanteil II (im Ausmaß einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von 4.550 €) an den Bf zum Preis von 350 € für I; es wird vereinbart, für II keinen Kaufpreis zu entrichten: der Bf habe keine Rückzahlung des Kaufpreises (nach dem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 15.12.2008) für den Geschäftsanteil II an P zu leisten, da durch P „keine Kaufpreise bezahlt wurden, sondern die erfolgten Teilzahlungen Gewinnausschüttungen der Gesellschaft darstellten. Im Hinblick auf die Rückabwicklung des Kauf- und Abtretungsvertrags vom 15.12.2008 stehen diese anteilig entfallenden Gewinnausschüttungen aber der übernehmenden Partei (=dem Bf) zu.“ Übergabestichtag ist der 30.6.2016.

Mit 1.3.2017 stellte der nunmehrige Bf einen Antrag auf Änderung des ESt-Bescheides 2013 gem. § 295a BAO. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bf den Rücktritt vom Kauf erklärt habe, worauf dieser rückabzuwickeln gewesen sei. Es sei also zu keinem Zufluss eines Kaufpreises gekommen, weshalb ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO vorliege, da 2013 Kapitaleinkünfte iHv 8.417,98 € versteuert wurden, bei denen es sich im Sinn der Rückabwicklung um Ausschüttungen gehandelt habe, die dem Bf zuzurechnen seien. § 295a BAO sei dem deutschen § 175 AO nachgebildet, wonach rückwirkende Ereignisse als sachverhaltsändernde Geschehnisse zu definieren seien, die auch auf Willenserklärungen von Parteien beruhen können.

Mit Bescheid vom 2.3.2017 wurde der Antrag abgewiesen.

In einer rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Nichtbezahlung des Kaufpreises eine nachträglich eintretende Leistungsstörung ist, die

den Verkäufer zivilrechtlich zum Rücktritt berechtigt. Gerade dieser Rücktritt führe zu einer Rückabwicklung, die auch im Notariatsakt vom 25.5.2016 angeführt sei.

In der dazu ergangenen abweisenden BVE wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Säumigkeit P's mit der restlichen Kaufpreisteilzahlung kein Mangel des Kauf- und Abtretungsvertrags „an der Wurzel“ (wie etwa ein Irrtum) sei, sondern eine Leistungsstörung bei Erfüllung des Schuldverhältnisses darstelle, was jedoch nicht als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a Bao qualifiziert werden könne, da dies dem Grundsatz, dass eine einmal entstandene Steuerschuld nicht nachträglich wieder beseitigt werden kann, widersprechen würde.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wurde auf den Inhalt der Beschwerde verwiesen.

Aus dem Akteninhalt geht hervor, dass der Bf 2013 Kapitaleinkünfte iHv 8.417,98 € erklärte, die erklärungsgemäß anlässlich der Einkommensteuerveranlagung 2013 mit dem Hälftesteuersatz (Einkünfte gem. § 31 EStG 1988 vor dem BudBG 2011, BGBl I 2010/111, weil die Veräußerung vor dem 1.4.2012 erfolgte) besteuert wurden. Eine Aufstellung, wie der Veräußerungsgewinn 2013 gem. § 31 EStG 1988 vor dem BudBG 2011, BGBl I 2010/111 ermittelt wurde (2013 zugeflossener Betrag von 16.875 € minus Anschaffungskosten der Beteiligung) legte der Bf nicht vor und ist idF ist nicht aktenkundig.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gem. § 295a Abs.1 BAO kann ein Bescheid ... insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruchs hat.

Gem. § 4 Abs.1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

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

Entscheidungswesentlich ist nun festzustellen, ob die mit Notariatsakt vom 25.5.2016 (Kauf- und Abtretungsvertrag zwischen P als Abtretendem und dem Bf als Übernehmendem) getroffene Vereinbarung eine abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit (hier Einkommensteuer 2013 des Bf) auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruchs (betrifft den Bf) hat.

In diesem Kaufvertrag wurde unter 3. festgelegt, dass der Bf für den Geschäftsanteil II keinen Kaufpreis zu entrichten hat und auch keine Rückzahlung des Kaufpreises an P

durchzuführen hat, da dieser (den eventuell rückzuzahlenden Kaufpreis) betreffende Betrag aus den Gewinnausschüttungen aus dem Geschäftsanteil II resultierte, die aber im Hinblick auf die Rückabwicklung des Kauf- und Abtretungsvertrags vom 15.12.2008 dem Bf als Übernehmendem zustehen.

Der Bf hat den Ausschüttungsbetrag betreffend den Bilanzgewinn 2012/13, der nach Abzug der KESt am 16.10.2013 in Höhe von 16.875 € betreffend den Anteil P's von der GmbH direkt an ihn überwiesen wurde (und als Kaufpreisrate lt. Kauf- und Abtretungsvertrag vom 15.12.2008 definiert war : „... solange gestundet, bis er aus Gewinnanteilen des P beglichen ist. Dazu tritt P seinen Anspruch auf den anteiligen Jahresgewinn an den Bf in dieser Höhe ab...“) insoweit erklärt, als er 2013 Kapitaleinkünfte iHv 8.417,98 € erklärte, die erklärungsgemäß anlässlich der Einkommensteuereranlagung 2013 mit dem Hälftesteuersatz (Einkünfte gem. § 31 EStG 1988 vor dem BudBG 2011, BGBI I 2010/111, weil die Veräußerung vor dem 1.4.2012 erfolgte) besteuert wurden.

Die Rückabwicklung entsprechend dem Notariatsakt vom 25.5.2016 (Kauf- und Abtretungsvertrag zwischen P als Abtretendem und dem Bf als Übernehmendem) erfolgte aufgrund der Nichterfüllung des Kauf- und Abtretungsvertrag vom 15.12.2008 seitens P's infolge nicht vollständiger Entrichtung des Kaufpreises. Im Notariatsakt vom 25.5.2016 (Kauf- und Abtretungsvertrag zwischen P als Abtretendem und dem Bf als Übernehmendem) ist als Übergabestichtag der 30.6.2016 bestimmt. Das bedeutet, dass bis zu diesem Zeitpunkt die Vereinbarungen lt. Kauf- und Abtretungsvertrag vom 15.12.2008 in Geltung waren (mit Übergabe des Teilgeschäftsanteils eine anteilige Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft ab 1.1.2009 für P) und erst mit 30.6.2016 neue Eigentumsverhältnisse (im Wesentlichen wie vor dem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 15.12.2008) bestanden. Der Zeitraum vom 1.1.2009 bis 30.6.2016 wurde repräsentiert durch die Übereinkunft lt.Kauf- und Abtretungsvertrag vom 15.12.2008.

Der danach im Notariatsakt vom 25.5.2016 geregelte Zeitraum und Sachverhalt betreffend Übernahme der Geschäftsanteile schließt zwar an die nicht vollständiger Entrichtung des Kaufpreises durch P, doch geht aus dem Sachverhalt nicht hervor, dass dieser Betrag für den Bf tatsächlich uneinbringlich war (er mahnte zwar die Restzahlung ein, doch gibt es keinen Exekutionsantrag o.ä.). Es ergibt sich aus dem Zusammenhang vielmehr, dass der Bf und P übereinkamen, dass die lt Notariatsakt vom 25.5.2016 getroffene Vereinbarung für beide wirtschaftlich am meisten Sinn macht – es geht jedoch nicht hervor, dass dies der einzige gangbare Weg gewesen wäre. Die mit Notariatsakt vom 25.5.2016 geschaffenen Verhältnisse beruhen somit nicht auf stichtagsbezogenen Umständen, die anders nicht geregelt hätten werden können (wie in Ritz, BAO5, § 295a, TZ 16 beschrieben), sondern entsprechen einer einvernehmlich getroffenen Vereinbarung zweier Geschäftspartner zum Abgehen von einer mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 15.12.2008 getroffenen Regelung zugunsten einer wirtschaftlich besser zu tragenden Lösung lt. Notariatsakt vom 25.5.2016. Dass diese Vereinbarung, von der– wo – aus

dem Sachverhalt nicht hervorgeht, dass sie der einzig gangbare Weg gewesen wäre, nun ein Ereignis ist, das im Sinne des Vorbildes zum § 295a BAO, und zwar dem § 175 Abs.1 Z2 AO, steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat, kann nicht gesehen werden, zumal es eindeutig nicht als ausschließlich an einen stichtagsbezogenen Umstand geknüpft zu sehen ist, sondern – woa- eine wirtschaftliche Lösung aufgrund freier Vereinbarung zweier Partner darstellt.

Es ist weiters wesentlich darauf hinzuweisen, dass – woa - dem Bf unbestritten 2012 und 2013 Ausschüttungsbeträge betreffend den Anteil P's von der GmbH direkt überwiesen wurden. Bei Prüfung der materiellen Abgabengesetze, ob dem nachträglich eingetretenen Ereignis (hier: mit Notariatsakt vom 25.5.2016 geschaffene Verhältnisse) abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt, ist darauf hinzuweisen, dass diese Beträge gem. § 19 Abs.1 erster Satz EStG 1988 als in jenem Kalenderjahr bezogen gelten, in dem sie dem Bf zugeflossen sind. Der Zufluss erfolgte – woa – unbestritten und tatsächlich, weshalb (iVm § 4 Abs.1 BAO) ein Anwendungsfall des § 295a BAO nicht gegeben ist . (VwGH 20.02.2008, 2007/15/0259; 04.02.2009, 2006/15/0151; 26.01.2011, 2007/13/0084).

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Eine Revision an den VwGH ist nicht zulässig. Gem. Art.133 Abs. 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn es von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine Rechtsprechung des VwGH fehlt.

Das gegenständliche Erkenntnis gründet auf der Rechtsprechung zur Beurteilung nach materiellen Abgabengesetzen, ob nachträglich eingetretenen Ereignissen abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt, dh ein Anwendungsfall des § 295 a BAO vorliegt. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen nicht vor.

Linz, am 31. Mai 2017

