

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Dr. Ehgartner Steuerberatungs KG, Untere Schmiedgasse 6, 8530 Deutschlandsberg, über die Beschwerde vom 19.09.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 21.08.2014 betreffend **Einkommensteuer 2011** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird 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 Beschwerdeführer (Bf.) war von 17.10.2002 bis 24.5.2011 im Firmenbuch (mit 22% der Geschäftsanteile) als Gesellschafter der A Verwaltungs- und Beteiligungs GmbH (in der Folge: A) eingetragen. Mit **Abtretungsvertrag vom 7.7.2010** verkaufte er (ebenso wie der Gesellschafter B) seine Geschäftsanteile um den Betrag von € 1 Mio. an C. Letzterer war zu diesem Zeitpunkt mit 51% der Geschäftsanteile Gesellschafter der A.

Mit Vertrag vom 3.12.2010 errichteten die A als Unternehmensinhaberin und die X Beteiligungs GmbH & Co KG (im Weiteren: X-GmbHCoKg) als stille Gesellschafterin eine typische stille Gesellschaft. X-GmbHCoKg beteiligte sich mit einer Vermögenseinlage von € 4,5 Mio. an dem von der A betriebenen Unternehmen, wobei vereinbarungsgemäß € 2 Mio. dieser Einlage für die „Abschichtung“ der Geschäftsanteile des Bf. sowie des B zu verwenden waren.

Am 17.12.2010 zahlte X-GmbHCoKg € 2 Mio. auf ein von einem Rechtsanwalt eingerichtetes Treuhandkonto; von diesem wurden in weiterer Folge die Abtretungspreise von jeweils € 1 Mio. ausgezahlt.

Am 19.1.2012 wurde über das Vermögen der A ein Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung eröffnet; dieses wurde seit 24.4.2012 als Konkursverfahren fortgeführt (s. zu den bisherigen Ausführungen das Urteil des OLG Graz vom 15.11.2013, 1234/56, S. 1 - 3).

In seiner **Einkommensteuererklärung für 2011** erklärte der Bf. aus der oa.

Beteiligungsveräußerung Einkünfte iHv. € 900.000,--.

Im angefochtenen **Bescheid vom 21.8.2014** wurden diese erklärungsgemäß in Ansatz gebracht.

In der **Beschwerde** wurde zunächst vorgebracht, die Auszahlung des Veräußerungserlöses sei laut Masseverwalter der in Konkurs befindlichen A zu Unrecht geflossen, da es sich gemäß dem Urteil 1234/56 des OLG Graz vom 15.11.2013 um ein zu Unrecht ausbezahltes Darlehen handle. Wenn dieses Urteil in Rechtskraft erwachse, seien keine Beteiligungserträge geflossen und sohin keine Einkünfte zu erklären. Eine Entscheidung des OGH stehe jedoch noch aus.

Mit ergänzender Eingabe vom 9.3.2015 übermittelte der Bf. das OGH-Urteil 6 Ob 14/14y vom 15.12.2014. Diesem sei zu entnehmen, dass die dem Bf. zugeflossenen Mittel vom Ausschüttungsverbot des § 82 GmbHG umfasst seien. Ein Verstoß gegen § 82 GmbHG ziehe absolute Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes nach sich. Aus der vom OGH festgestellten – ex tunc – bereits im Zeitpunkt der Zuzahlung vorliegenden Nichtigkeit ergebe sich in steuerlicher Beurteilung, dass beim Bf. keine steuerpflichtigen Einkünfte zugeflossen sein könnten. Die geflossenen Beträge würden – gleich einem Darlehensrückforderungsanspruch - einem Rückforderungsanspruch iSd. VwGH-Erkenntnisses 91/13/0084 vom 1.7.1992 unterliegen und hätten sohin keinen Einnahmencharakter.

In der Folge führte das Finanzamt beim Beschwerdeführer eine **Außenprüfung** durch. In seinem Bericht vom 20.7.2015 traf der Prüfer zur gegenständlichen Streitfrage unter Tz 4 (auszugsweise) folgende Feststellungen:

*„ In der Einkommensteuererklärung 2011 wurden Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen (A) iHv. € 900.000,-- erklärt (Zahlungsfluss war der 3.1.2011). (...) Der OGH hat mit Entscheidung vom 15.12.2014 entschieden, dass den Revisionen gegen die Urteile des OLG Graz nicht Folge gegeben wird und somit die Auszahlung des Veräußerungserlöses tatsächlich zu Unrecht geflossen ist.*

*Bis dato wurde jedoch dieser Veräußerungserlös nicht rückbezahlt.*

*Dazu nimmt [der Bf.] in einem Mail vom 6.5.2015 an den Betriebsprüfer ... wie folgt Stellung: „(...) Es gibt eine Zahlungsaufforderung von Seiten des Insolvenzverwalters, aufgrund dieser derzeit Verhandlungen mit dem Insolvenzverwalter über die Rückzahlungsmodalitäten geführt werden. Die Frage der bereits tatsächlich erfolgten Rückzahlung ist ... nicht entscheidungsrelevant, da das OGH-Urteil vom 15.12.2014, 6 Ob 14/14y die absolute Nichtigkeit des ursprünglichen Rechtsgeschäfts festgestellt hat. (...) Die absolute Nichtigkeit bedeutet hingegen die ex tunc Beseitigung des ursprünglichen Rechtsgeschäfts an der Wurzel, weswegen in zivilrechtlicher Hinsicht auch kein Rechtsgeschäft mehr vorliegt. Ergo dessen habe ich ohne rechtsgeschäftliche Basis dieses Entgelt erhalten, welches ich aus bereicherungsrechtlichen Gründen wieder in die Masse der A rückführen muss. (...)“*

*Die Betriebsprüfung kommt zur Entscheidung, dass die Abgabenbehörde grundsätzlich an das ergangene Urteil des OLG Graz bzw. des OGH gebunden ist. Die Nichtigkeit des Veräußerungsgeschäftes ist somit auch der steuerlichen Beurteilung zu Grunde zu legen und der Beschwerde ... unter der Voraussetzung stattzugeben, dass der bereits zugeflossene Veräußerungserlös vom Abgabepflichtigen auch tatsächlich zurückbezahlt wird. (...)*

*Da im konkreten Fall die Beteiligungserträge noch nicht zurückgezahlt wurden, die beteiligten Personen also das wirtschaftliche Ergebnis bis dato weiterhin bestehen lassen, ist die Nichtigkeit ohne Bedeutung.*

*Im Zuge der Betriebsprüfung wurden auch keine konkreten ... Rückzahlungsmodalitäten vorgelegt. Im Gespräch mit [dem Bf.] zu Prüfungsbeginn erwähnte dieser, er habe dem Masseverwalter einen bestimmten prozentuellen Anteil als Rückzahlung vorgeschlagen. Dies lässt schon darauf schließen, dass der Abgabepflichtige gar nicht Willens ist, die volle Summe zurück zu bezahlen. Allein schon deshalb kann der Beschwerde nicht stattgegeben werden, wenn kein Nachweis erbracht wird, inwieweit und in welcher Höhe das eingetretene wirtschaftliche Ergebnis bestehen bleibt oder eben nicht. (...)"*

In seiner **Beschwerdevorentscheidung** vom 28.7.2015 gab das Finanzamt dem Beschwerdebegehren keine Folge und verwies begründend auf die Ausführungen im Prüfungsbericht.

Im **Vorlageantrag** führt der Bf. ergänzend aus, da er die finanziellen Mittel zur gänzlichen Rückzahlung nicht aufbringen könne, werde über einen Vergleich des Betrages verhandelt. Erst nach Einigung über den Rückzahlungsbetrag könne der richtige Betrag und somit die Grundlage für den Einkommensteuerbescheid 2011 dargelegt werden.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Strittig ist, ob (und gegebenenfalls in welcher Höhe) der Bf. im Jahr 2011 Einkünfte aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen zu versteuern hat. Der Bf. verneint dies mit der Begründung, dass er in den Folgejahren per Gerichtsurteil zur Rückzahlung des im Streitjahr unbestritten zugeflossenen, aus der Veräußerung seiner GmbH-Anteile resultierenden Erlöses verpflichtet wurde.

Der maßgebliche Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

Der Bf. war von Oktober 2002 bis 24.5.2011 im Firmenbuch als Gesellschafter der A eingetragen (22% der Geschäftsanteile). Mit Vertrag vom 7.7.2010 veräußerte er seine Geschäftsanteile an C um den Betrag von € 1 Mio.

Am 3.1.2011 floss dem Bf. der aus der Veräußerung resultierende Erlös zu (Eingang des Kaufpreises am Konto des Bf.). In seiner Einkommensteuererklärung 2011 brachte der Bf. aus dieser Veräußerung Einkünfte iHv. € 900.000,-- in Ansatz.

Am 19.1.2012 wurde über das Vermögen der A ein Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung eröffnet; dieses wurde seit 24.4.2012 als Konkursverfahren fortgeführt.

In der Folge klagte der Masseverwalter den Bf. (sowie B) auf Rückzahlung des Betrages von € 1 Mio., weil die Abschichtung der Altgesellschafter gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr gemäß §§ 82ff. GmbHG verstoßen habe.

Das OLG Graz als Berufungsgericht gab der Klage mit dem bereits erwähnten Urteil vom 15.11.2013, 1234/56, Folge und sprach den Bf. schuldig, der klagenden Partei den Betrag von € 1 Mio. (samt Zinsen) zu bezahlen. Rechtlich führt das OLG in seiner Entscheidung zunächst aus: „*Die Kapitalerhaltungsvorschriften der §§ 82, 83 GmbHG sollen jede unmittelbare oder mittelbare Leistung an Gesellschafter erfassen, der keine gleichwertige Gegenleistung gegenübersteht und die wirtschaftlich das Vermögen der Gesellschaft verringert (...). § 82 Abs. 1 GmbHG verbietet jede Zuwendung der Gesellschaft an (ehemalige) Gesellschafter, die nicht Gewinnverwendung ist; (...). Unzulässig ist ein Vermögenstransfer von der Gesellschaft zum (ehemaligen) Gesellschafter, der ihm auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses zu Lasten des gemeinsamen Sondervermögens eine Vorteil verschafft (...).*“

Der an den Bf. in Erfüllung des am 7.7.2010 abgeschlossenen Kaufvertrages erfolgte Zahlungsfluss wird vom OLG wie folgt zusammengefasst (S. 9ff. des Urteiles):

„*Die stille Gesellschafterin X-GmbHCoKg deponierte am 17.12.2010 € 2 Mio. ihrer Vermögenseinlage (von insgesamt € 4,5 Mio.) auf einem Treuhandkonto des Rechtsanwalts Dr. F. A verfügte über diese € 2 Mio., indem sie der B-GmbH (in Gründung) ein Darlehen von € 2 Mio. gewährte, worauf Letztere – sie hatte in der Zwischenzeit die (...) Geschäftsanteile an A von C erworben – die Auszahlung von je € 1 Mio. vom Treuhandkonto des Rechtsanwalts Dr. F an den Erstbeklagten (Anmerkung: B) und an den Zweitbeklagten (= der Bf.) veranlasste.*

*Daraus ergibt sich, dass C, der Käufer der Geschäftsanteile (...), den Kaufpreis von insgesamt € 2 Mio. nicht aus seinem eigenen Vermögen aufbringen musste. Zur Tilgung der Kaufpreisschuld hat vielmehr A den zugunsten des Geschäftsanteilkäufers C aufgenommenen Kredit von € 2 Mio. (...) als Hauptschuld übernommen, diese € 2 Mio. als Darlehen an die B-GmbH weitergegeben und vom Treuhandkonto des Rechtsanwalts Dr. F je zur Hälfte an die beiden Beklagten auszahlen lassen. Bei der gebotenen wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung ergibt sich daraus ein kreditfinanzierter Verkauf der Geschäftsanteile (...), wobei A Kreditnehmerin wurde, um den Käufern (zunächst C, danach B-GmbH) die Geldmittel für den Anteilserwerb (als Darlehen) zur Verfügung zu stellen. (...) C – der wirtschaftlich Begünstigte – hat sich die Kreditaufnahme erspart. (...) C bekam die Geschäftsanteile der Beklagten, ohne den Kaufpreis zahlen zu müssen; die Beklagten bekamen die Kaufpreise aus dem Kredit (der „typisch“ stillen Beteiligung), den A von X-GmbHCoKg erhielt.*

*Der Erstbeklagte und der Zweitbeklagte sind ehemalige Gesellschafter der A, (...) die rechtswidrige – weil gegen § 82 Abs. 1 GmbHG verstößende – Leistungen empfangen haben. Damit die Vermögenswerte der A ihren Gläubigern ungeschmälert erhalten bleiben, sind die beiden Beklagten, weil zu ihren Gunsten gegen § 82 Abs. 1 GmbHG Zahlungen von der Gesellschaft geleistet worden sind, der A zum Rückersatz verpflichtet (...).“*

Der OGH gab den dagegen erhobenen Revisionen des Bf. sowie des B mit Urteil vom 15.12.2014, 6 Ob 14/14y, keine Folge. In seiner Begründung führt der OGH – auszugsweise wörtlich wiedergegeben – aus: „*(...) Auf Grund der gewählten Gesamtkonstruktion war allen Beteiligten klar, dass die im Vertrag zwischen X-GmbHCoKg und A erwähnte Darlehensgewährung an die B-GmbH nie den Zweck hatte, dass ausbezahlte Gelder bei der B-GmbH verbleiben sollten. Durch die gewählte Konstruktion (...) wurde letztlich A – wenn auch über den Umweg einer Treuhandschaft – die finanzielle Last der „Abschichtung“ ihrer eigenen Altgesellschafter aufgebürdet, während C. und die B-GmbH sich die Aufnahme eines Darlehens erspart haben. (...)*

*Wirtschaftlich sollten – unter Zwischenschaltung eines existenzgefährdenden Darlehens von A an X-GmbHCoKg – die Beklagten direkt aus dem Vermögen der Gesellschaft abgefunden werden. (...) Das Verbot, eigene Geschäftsanteile zu erwerben oder sonst (Alt-)Gesellschafter aus Gesellschaftsmitteln abzufinden, kann nicht dadurch umgangen werden, dass ein zukünftiger Gesellschafter dazwischengeschaltet wird, dem die Gesellschaft die notwendigen Mittel unter Verstoß gegen § 82 GmbHG zur Verfügung stellt. (...) Wird gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstößen, so steht der Gesellschaft ein Rückersatzanspruch zu. (...) Für einen Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr und damit auch für den Rückgewährungsanspruch ist vielmehr nur auf den unzulässigen Vermögenszufluss an die Gesellschafter und nicht etwa auf einen kongruenten Schaden der Gesellschaft abzustellen. (...)*

*Vielmehr muss die Gesellschaft den ihr zustehenden Ersatzanspruch gegen den Gesellschafter entsprechend betreiben. Aus diesem Grund hat die Gesellschaft den vom Dritten erhaltenen Darlehensbetrag angesichts der Nichtigkeit des Kredit- bzw. Darlehensvertrags nur (aber immerhin) in jenem Maß zurückzuerstatten, in welchem der Gesellschaft aus der Zuzählung dieses Betrages kein Schaden erwachsen ist. (...)*“

Die entscheidungswesentliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

§ 19 EStG 1988 regelt die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben: Nach Abs. 1 sind Einnahmen – von hier nicht relevanten Abweichungen abgesehen – in jenem Jahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ausgaben sind nach Abs. 2 grundsätzlich für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Zugeflossen ist eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie tatsächlich und rechtlich bzw. wirtschaftlich verfügen kann, sich der Zufluss also wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt (s. zB Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 19 Rz 8, mwH).

Rückzahlungen sind grundsätzlich (erst) bei der Veranlagung des Kalenderjahres als Abfluss zu erfassen, in dem die Rückzahlung erfolgt. Strittige Zahlungen sind zunächst als Zufluss zu erfassen, im Falle der Rückzahlung liegt ein Abfluss vor (Jakom/Baldauf aaO, § 19 Rz 26, mwH). Auch widerrechtlich bezogene geldwerte Vorteile begründen den Zufluss von Einnahmen (VwGH 17.1.1989, 88/14/0010). Änderungen in den Folgejahren, insbesondere Rückzahlungen (VwGH 24.2.200, 99/15/0236), Rückgängigmachung des Rechtsgeschäftes (VwGH 18.1.1983, 82/14/0076) oder eine Rückzahlungspflicht (VwGH 8.9.1992, 88/14/0076) können den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen (Doralt, EStG 10. Auflage, § 19 Tz 11).

Gemäß § 31 Abs. 1 EStG 1988 (idF. vor BudBG 2011, BGBl. I 2010/111) 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.

Als Einkünfte ist gemäß Abs. 3 leg. cit. der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Der Erlös aus der Veräußerung von Beteiligungen iSd. § 31 Abs. 1 EStG 1988 (idF. vor BudBG 2011, BGBl. I 2010/111) ist nach dem Zuflussprinzip (§ 19) zu erfassen. Anschaffungskosten und Werbungskosten sind hingegen nach hM wie bei Spekulationsgeschäften erst in dem Zeitpunkt geltend zu machen, in dem der Veräußerungserlös erzielt wird (Jakom/Kanduth-Kristen, aaO, § 31 Rz 26).

Nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminderungen sind erst im Jahr des Abflusses steuerlich absetzbar (VfGH vom 11.12.2002, B 941/02).

Der Bf. vertritt die Ansicht, auf Grund der oa. Gerichtsentscheidungen liege bei ihm keine Einkunftsquelle (aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen) vor und könnten ihm sohin auch keine steuerpflichtigen Einkünfte zugeflossen sein. Dies ergebe sich aus der vom OGH festgestellten, „*bereits im Zeitpunkt der Zuzahlung vorliegenden Nichtigkeit.*“

Der Bf. verkennt damit zunächst, dass dann, wenn ein Abgabentatbestand an wirtschaftliche Vorgänge anknüpft, die Nichtigkeit im Zusammenhang mit diesen Vorgängen stehender Rechtsgeschäfte bei Verwirklichung der betreffenden Vorgänge bedeutungslos ist (Ritz, BAO-Kommentar 5. Auflage, § 24 Tz 12). Knüpfen also Steuertatbestände an wirtschaftliche Gegebenheiten an, so sind steuerrechtlich die tatsächlichen Geschehnisse, die faktischen wirtschaftlichen Gegebenheiten, Verhältnisse und Zustände, kurzum die realen Handlungen und Handlungserfolge von Bedeutung, wenn die Beteiligten die wirtschaftlichen Ergebnisse tatsächlich herbeiführen und eintreten lassen und solange sie diese bestehen lassen, auch wenn die vorangehenden bzw. zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte – aus welchen Gründen immer – mangelhaft oder gar nichtig sind (s. dazu ausführlich Stoll, BAO-Kommentar, 276ff.). Nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) eingetretene Ereignisse verändern den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches grundsätzlich nicht (zB Stoll, aaO, 58ff.).

In Anbetracht dieser rechtlichen Ausführungen hat der Bf. im Streitjahr - selbst wenn das zugrunde liegende Rechtsgeschäft nichtig gewesen sein sollte - zweifelsohne ertragsteuerlich relevante Einnahmen aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen in der erklärten Höhe lukriert: Er wurde im Firmenbuch als Gesellschafter der A gelöscht und ihm ist ein Kaufpreis iHv. € 1 Mio. zugeflossen, über den er jedenfalls und unstrittig rechtlich wie auch wirtschaftlich verfügberechtigt war. Im Jahr 2011 erfolgte auch (noch) keine gerichtlich angestrengte Rückforderung des Kaufpreises, geschweige denn eine Rückzahlung.

Eine Nichtigkeit des Abtretungsvertrages hätte eine entsprechende Korrektur des Firmenbuchstandes zur Folge gehabt. Der Bf. ist aber seit Mai 2011 nicht mehr als Gesellschafter der A eingetragen. Das mit dem Abschluss des Vertrages wirtschaftlich angestrebte Ergebnis, nämlich der Eigentumsübergang der GmbH-Anteile, besteht nach wie vor unverändert weiter.

Tatsächlich liegt aber keine Nichtigkeit des zugrunde liegenden Rechtsgeschäftes vor: Die Veräußerung der GmbH-Anteile erfolgte mit Vertrag vom 7.7.2010, abgeschlossen zwischen dem Bf. (sowie B) als abtretende Verkäufer einerseits und C als übernehmender Gesellschafter andererseits. Dieser Vertrag wurde von den Gerichten keineswegs für nichtig oder unwirksam erklärt. Unzulässig war vielmehr die rechtliche Konstruktion (Errichtung einer typisch stillen Gesellschaft und Zweckwidmung eines Teiles der Einlage für den Kauf der GmbH-Anteile; De-facto-Kreditaufnahme durch die A, um den Käufern die Geldmittel für den Anteilserwerb zur Verfügung zu stellen; s. zB OLG-Urteil S. 9 bzw. OGH-Urteil S. 13ff.), mit welcher die Finanzierung des Kaufpreises der Geschäftsanteile des Bf. sowie des B durchgeführt wurde.

Auch der OGH spricht mit keinem Wort von einer Nichtigkeit des Abtretungsvertrages vom 7.7.2010. Unzulässig war allein die Erfüllung des Abtretungsvertrages durch das (in den zitierten Gerichtsentscheidungen dargestellte) Kredit- bzw. Darlehenskonstrukt, welches zur Folge hatte, dass wirtschaftlich gesehen gebundenes Vermögen der Gesellschaft unter Verstoß gegen § 82 GmbHG an die Gesellschafter geflossen ist (OGH-Urteil vom 15.12.2014, 6 Ob 14/14y, S. 15). Nichtig war sohin der Kredit- bzw. Darlehensvertrag, welcher den unzulässigen Vermögensfluss an die Gesellschafter ermöglicht bzw. dazu geführt hat, dass letztendlich die Abschichtung der Altgesellschafter durch die Gesellschaft selbst getragen wurde (OGH-Urteil S. 17f. bzw. 20).

Dass nun der Bf. per Gerichtsurteil verpflichtet wurde, der A den Betrag von € 1 Mio. zu refundieren (da dieser wirtschaftlich von ihr getragen wurde), ändert auch nichts daran, dass dem Bf. gegenüber dem Erwerber der GmbH-Anteile (C) auf Grund des Vertrages vom 7.7.2010 weiterhin ein Forderungsrecht auf Zahlung des vereinbarten Abtretungspreises zukommt. Ob und inwieweit er dahingehend rechtliche Schritte unternimmt (oder zwischenzeitig unternommen hat), ist jedoch für den 2011 erfolgten Zufluss – und die damit verbundene steuerliche Erfassung als Einnahme in diesem Jahr - nicht relevant.

Wenn der Bf. seinen Fall mit jenem Sachverhalt vergleicht, welcher dem VwGH-Erkenntnis vom 1.7.1992, 91/13/0084 zugrunde lag, so geht dieser Vergleich fehl: Im zitierten Erkenntnis war eine irrtümlich geleistete Nichtschuld zu beurteilen. Im Beschwerdefall liegt hingegen weder ein Irrtum noch eine Nichtschuld vor. Die gegenständliche Leistung beruhte auf einem rechtswirksamen Vertrag (Abtretungsvertrag vom 7.7.2010) und erfolgte bewusst und willentlich in Erfüllung dieses Vertrages. Der Vertrag vermittelte dem Bf. ein entsprechendes Forderungsrecht gegenüber dem Anteilserwerber; dieser war also sehr wohl „Schuldner“ des Bf. Unzulässig war lediglich – siehe oben – die dahinter stehende Vereinbarung über die Finanzierung des Abtretungs- bzw. Kaufpreises, die so gestaltet wurde, dass wirtschaftlich gesehen die Abschichtung von der A selbst getragen wurde.

Fakt ist überdies, dass der Bf. bislang – zumindest bis zum Zeitpunkt der Einbringung des Vorlageantrages – trotz rechtskräftiger Gerichtsentscheidung noch keine Rückzahlung geleistet hat. Ein Abfluss liegt aber erst vor, sobald der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Pflichtigen ausgeschieden ist und er die wirtschaftliche Verfügungsmacht verloren hat (VwGH 22.1.2004, 98/14/0025); dies gilt auch bei Vorliegen von Regressansprüchen. Das Ergehen eines Gerichtsurteiles, mit welchem eine (Rück-)Zahlungspflicht ausgesprochen wird, führt noch nicht zu einem Abfluss. Es kommt auch nicht darauf an, welches Kalenderjahr die Ausgaben wirtschaftlich betreffen (Jakom/Baldauf, aaO, § 19 Rz 9, mwN). Selbst wenn der Bf. zwischenzeitig eine (anteilige) Rückzahlung geleistet haben sollte, so würde sich diese auf die Höhe des im Streitjahr zu erfassenden Veräußerungsgewinnes nicht auswirken; diese könnte steuerlich erst bei Veranlagung des Kalenderjahres berücksichtigt werden, in welchem die Zahlung getätigt wurde (s. dazu nachfolgende Rechtsausführungen).

Im Vorlageantrag relativiert der Bf. sein bisheriges Vorbringen, wonach auf Grund der gerichtlich ausgesprochenen Rückzahlungsverpflichtung gegenüber der A GmbH im Streitjahr (überhaupt) keine Einkunftsquelle vorliegen könne, dahingehend, dass erst nach Einigung über den Rückzahlungsbetrag „*der richtige Betrag über die Veräußerung und somit die Grundlage für den Einkommensteuerbescheid 2011 dargelegt*“ werden könne. In diesem Sinne deutet auch das Finanzamt (im Prüfungsbericht sowie im Vorlagebericht an das BFG) an, dass im Falle einer (nachgewiesenen) Rückzahlung eine Änderung des angefochtenen Bescheides (im Wege des § 295a BAO) möglich wäre. Diese Auffassung ist allerdings nicht zutreffend:

Bei Spekulationsgeschäften (vormals § 30, nunmehr § 31 EStG) oder Veräußerungsgeschäften nach § 31 Abs. 1 EStG (idF vor BGBl. I 2010/111) hat grundsätzlich zwar eine zeitraumübergreifende Totalbetrachtung zu erfolgen. Demnach sind etwa Anschaffungskosten und Werbungskosten nach Art eines Vermögensvergleiches erst in dem Zeitpunkt geltend zu machen, in dem der Veräußerungserlös erzielt wird (zB Jakom/Kanduth-Kristen, aaO, § 19 Rz 26).

**Nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminderungen sind hingegen - wie schon oben angeführt - erst im Abflussjahr zu berücksichtigen** (Jakom/Baldauf EStG, 2012,

§ 19 Rz 6 und § 31 Rz 44; sowie EStR 6676). Diese Rechtsansicht ergibt sich aus der höchstgerichtlichen Judikatur:

Der VfGH hat in seinem Erkenntnis vom 11.12.2002, B 941/02, betreffend Ermittlung eines Spekulationsgewinnes wie folgt ausgesprochen:

*Gegenstand der Besteuerung ist [...] der Gewinn aus dem einzelnen Geschäft bzw. der Summe der einzelnen Geschäfte eines Kalenderjahres. [...] Es genügt, dass zwischen Anschaffung und Veräußerung des Wirtschaftsgutes nicht mehr als die gesetzliche Frist [...] verstrichen ist und der Veräußerungserlös die Anschaffungs- und Werbungskosten übersteigt. Grund der Besteuerung ist daher die durch den Gewinn aus solchen Geschäften bewirkte (und nicht durch Verlustgeschäfte verminderte) Leistungsfähigkeit.*

*Da es bei der Einkommensteuer im Allgemeinen und bei der Erfassung von Spekulationsgeschäften im Besonderen um die Besteuerung der im Einkommen zutage tretenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geht, wird die aus einem solchen Veräußerungsgeschäft resultierende Leistungsfähigkeit nur dann zutreffend erfasst, wenn die mit dem Geschäft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen oder Erlösminderungen als negative Einkommenskomponenten berücksichtigt werden. Andernfalls käme es insoweit zur Besteuerung von Einkommen, das gar nicht erzielt wurde. Die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts haben daher die Auffassung vertreten, dass das strenge Zufluss-Abfluss-Prinzip des §19 EStG 1988 für die steuerliche Erfassung von Spekulationsgeschäften nur eingeschränkt zur Anwendung kommen könne. §30 EStG 1988 betrifft danach "nicht notwendigerweise nur Vorgänge eines Veranlagungszeitraumes, sondern dient der vollständigen Erfassung des Überschusses aus dem Spekulationsgeschäft unter Bedachtnahme auf bestimmte (auch mehrjährige) Fristen, innerhalb derer die Realisierung erfolgt" (Verwaltungsgerichtshof Erkenntnis vom 16. November 1993, ZI. 93/14/0124; in gleichem Sinn VfSlg. 13.724/1994).*

*Dieser Gedanke gilt auch, wenn es in Besteuerungsperioden nach der Realisierung des Veräußerungsgewinns im Zusammenhang mit diesem Geschäft zu Werbungskosten oder Erlösminderungen kommt. Die durch die Veräußerung von Wirtschaftsgütern erworbene Leistungsfähigkeit kann nur an Hand einer Totalbetrachtung ermittelt werden, bei der auch solche - mit dem Veräußerungsvorgang in Zusammenhang stehenden - Werbungskosten und Erlösminderungen Berücksichtigung finden, die in Veranlagungszeiträumen nach der Veräußerung abfließen.*

*Wenn der Gesetzgeber daher in § 30 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 anordnet, dass dann, wenn die Spekulationsgeschäfte innerhalb eines Kalenderjahres insgesamt zu einem Verlust führen, dieser nicht ausgleichsfähig ist, so muss diese Norm (einschränkend) auf jene Fälle bezogen werden, in denen aus einem Spekulationsgeschäft insgesamt ein Verlust erzielt wurde. Ist aus dem Spekulationsgeschäft hingegen im Veräußerungsjahr ein Gewinn erzielt und der Besteuerung unterworfen worden, wobei spätere Abflüsse noch nicht berücksichtigt wurden, so müssen, um ein verfassungswidriges Ergebnis zu vermeiden, nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminderungen im Abflussjahr bis*

*zum Betrag dieses Gewinnes zum Ausgleich mit anderen Einkünften (Einkunftsarten) zugelassen werden.*

*Der Wortlaut des § 30 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 steht einer Berücksichtigung derartiger (nachträglicher) Werbungskosten oder Erlösminderungen nicht entgegen. Die Vorschrift kann auch so gelesen werden, dass das dort verankerte "relative Verlustausgleichsverbot" nur dann eingreift, wenn ein Spekulationsgeschäft gesamthaft betrachtet zu einem Verlust geführt hat. Entsteht der "Verlust" hingegen bloß periodenbezogen durch den Abfluss von nachträglichen Werbungskosten oder Erlösminderungen, die einem in einem früheren Veranlagungszeitraum getätigten, insgesamt mit Gewinn abschließenden Veräußerungsgeschäft zuzurechnen sind, dann würde die Vernachlässigung dieser negativen Einkommenskomponenten zur Besteuerung eines fiktiven Einkommens führen und insoweit mit dem Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit in Konflikt kommen.*

*Zu eben diesem Ergebnis führt aber die Rechtsauffassung der belangten Behörde: Unstrittig hat das der Beschwerde zugrundeliegende Veräußerungsgeschäft gesamthaft betrachtet (d.h. auch unter Berücksichtigung der zu ersetzenen Entsorgungskosten sowie der Rechtsanwaltskosten) zu einem (Total)Gewinn geführt. Dass diese Kosten einkommensteuerlich den Charakter von Werbungskosten bzw. Erlösminderungen haben, wird auch von der belangten Behörde nicht bestritten. In einem solchen Fall geht es aber nicht an, die steuerliche Berücksichtigung dieser Kosten im Jahr des Abfließens im Wege eines Verlustausgleiches auf jenen Betrag zu beschränken, der in diesem Jahr durch allfällige positive Einkünfte aus anderen Spekulationsgeschäften abgedeckt ist, somit den Verlustausgleich mit anderen Einkünften zu versagen und auch sonst keine Möglichkeit der Verlustverrechnung zu eröffnen.“*

In diesem Sinne hat auch der VwGH (zB in seinem Erkenntnis vom 16.12.2010, 2008/15/0274) zum Ausdruck gebracht: „*Ist aus dem Spekulationsgeschäft im Veräußerungsjahr ein Einnahmenüberschuss erzielt worden, müssen nachträgliche Werbungskosten im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Überschusses berücksichtigt und zum Ausgleich mit anderen Einkünften zugelassen werden.*“

Nichts Anderes gilt für Veräußerungsgeschäfte nach § 31 Abs. 1 EStG (idF vor BGBI. I 2010/111). Auch hier ist Grund der Besteuerung die durch den Gewinn aus solchen Geschäften bewirkte (und nicht durch Verlustgeschäfte verminderte) Leistungsfähigkeit. Diese kann nur an Hand einer Totalbetrachtung ermittelt werden. Das (auch hier bestehende) relative Verlustausgleichsverbot des § 31 Abs. 5 leg. cit. greift im oa. Sinne nur dann ein, wenn ein Veräußerungsgeschäft insgesamt zu einem Verlust geführt hat. Entsteht der "Verlust" hingegen bloß periodenbezogen durch den Abfluss von nachträglichen Werbungskosten oder Erlösminderungen, die einem in einem früheren Veranlagungszeitraum getätigten, insgesamt mit Gewinn abschließenden Veräußerungsgeschäft zuzurechnen sind, dann sind diese im Jahr des Abfließens bis zum Betrag dieses Gewinnes zum Ausgleich mit anderen Einkünften (Einkunftsarten)

anzusetzen (s. dazu nochmals Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG, 2012, § 31 Rz 44, sowie EStR 6676).

Für eine Anwendung des Verfahrenstitels nach § 295a BAO bleibt sohin kein Raum. Die Rückwirkung von Ereignissen muss sich aus den Abgabenvorschriften ergeben. Es ist eine Frage des Inhaltes der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt (*Ritz*, aaO, § 295a Tz 3f., und die dort angeführte Rechtsprechung). Eine derartige Regelung besteht für Fälle wie den hier zu Beurteilenden jedoch nicht. Es kann daher für die Festsetzung der Einkommensteuerschuld 2011 dahingestellt bleiben, ob der Bf. zwischenzeitig allenfalls eine (anteilige) Rückzahlung geleistet hat oder nicht. Eine tatsächlich erfolgte Rückzahlung könnte nur im Jahr des (tatsächlichen) Abflusses – bis zur oa. Höhe – steuerlich geltend gemacht werden. Es steht aber außer Streit, dass im Jahr 2011 seitens des Bf. keine Rückzahlung erfolgt ist.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sich das BFG bei der Entscheidungsfindung auf die in der Begründung angeführte Judikatur stützen konnte (insbes. auf VfGH vom 11.12.2002, B 941/02, sowie VwGH vom 16.12.2010, 2008/15/0274), war die Zulassung der Revision nicht möglich.

Graz, am 15. September 2017