

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr1, vertreten durch Vertreter, Adr2 über die Beschwerde vom 14.12.2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 15.11.2007 betreffend Einkommensteuer 2005 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Allgemeines:

Bf. (idF.: Bf.) war bis 2005 Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der im Jahr 1998 gegründeten A-GmbH, welche diverse Cafes und Nachtlokale in Wien betrieb. Diese Lokale befanden sich im Eigentum des Lebensgefährten der Bf., B, welcher sie an die A-GmbH verpachtete.

Im Jahr 2005 beendete die A-GmbH den Betrieb der meisten Lokale. Lediglich der Betrieb von zwei Lokalen wurde aufrechterhalten.

Die Bf. veräußerte mit notariellem Abtretungsvertrag vom 21.7.2005 ihre Gesellschaftsanteile an der A-GmbH um € 500.000,00 an C.

Als Abtretungspreis wurde in Punkt IV des Abtretungsvertrages der Betrag von € 500.000,00 vereinbart, der von C an die Bf. bis längstens 15.08.2005 bezahlt wird.

In Punkt II des Abtretungsvertrages wurde festgehalten, dass der Stand des Firmenbuches zum 21.7.2005 dahingehend überholt ist, dass die Bf. die Stammeinlage in Höhe von € 36.336,42 bereits zur Gänze eingezahlt hat.

Punkt V des Vertrages lautet:

„Herr C ist der Gesellschaftsvertrag der A-GmbH bekannt und hat er sich vorher über die rechtliche und wirtschaftliche Situation der zuvor genannten Gesellschaft informiert.

Insbesonders ist beiden Vertragsteilen bewußt, dass die A-GmbH 8 (in Worten: acht) gastronomische Betriebe betrieben hat, von welchen 6 (in Worten: sechs) ausgeschieden sind, sodaß mit den Gesellschaftsanteilen lediglich die Unternehmen „O-Bar“, Adr3 und „D-Bar“, Adr4 verbunden sind, bzw. der Unternehmensgegenstand der A-GmbH sind.“

Aktenkundig ist auch (S. 582 ff. des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung über die bei der A-GmbH durchgeführte Außenprüfung betreffend die Jahre 2002 bis 2004), dass mit Treuhandvertrag vom 21.7.2005 festgehalten wurde, dass C mit oa. Abtretungsvertrag die gesamten Stammanteile der A-GmbH von Frau Bf. um einen Kaufpreis von € 500.000,00 erworben hat (Punkt I des Vertrages). C erklärt in Punkt II des Vertrages, diese Anteile im Auftrag und auf Rechnung des D erworben zu haben und diese für ihn treuhändig zu halten.

Dass der Bf. diese Treuhandvereinbarung bekannt war, ist aus der Formulierung in dem weiter unten angeführten Schriftsatz des C vom 19.09.2007 "...Weiters erkläre ich dass per Saldo in dieser Firma keinerlei Rückstände für Krankenkassen oder Finanzamtsabgaben vorhanden waren. **Darüber haben sich Herr D und ich vorher voll informiert**" ersichtlich.

Entsprechend dieser Treuhandvereinbarung räumte C mit Notariatsakt vom 21.7.2005 - also zeitgleich mit der Abtretung der Gesellschaftsanteile - Herrn D das Recht ein, die Gesellschaftsanteile an der A-GmbH um € 1,00 zu erwerben. Diese Offerte war bis zum 31.12.2015 bindend.

Im Jahr 2006 machte D die Kaufoption geltend, sodass mit Notariatsakt vom 31.7.2006 C die Gesellschaftsanteile um € 1,00 an D veräußerte. Dieser wurde am 29.8.2006 im Firmenbuch als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH eingetragen.

Über das Vermögen der A-GmbH wurde mit Beschluss vom Datum\*\*\*\* der Konkurs eröffnet. Nach Aufhebung des Konkurses wurde im Firmenbuch am 16.1.2009 die amtswegige Löschung der Gesellschaft gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit eingetragen.

Die Bf. erklärte zur Einkommensteuer lediglich laufende Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführerin der A-GmbH im Betrag von € 7.630,00, führte aber in der Einkommensteuererklärung 2005 keine Einkünfte aus der Veräußerung ihrer Beteiligung an der A-GmbH an. Die Bf. wurde zunächst erklärungsgemäß veranlagt.

## II. Außenprüfung:

Erst im Verlauf einer bei der A-GmbH durchgeführten Außenprüfung (Beginn im Jahr 2006) erlangte das Finanzamt vom Verkauf der Gesellschaftsanteile durch die Bf. Kenntnis. In der Folge wurde auch bei der Bf. eine (die Jahre 2004 bis 2006 umfassende) Außenprüfung durchgeführt. Im Ergebnis stellte der Betriebsprüfer für das Jahr 2005 fest (Tz 2 des Berichtes vom 8.11.2007 über das Ergebnis der Außenprüfung):

*Bf. war bis 21.7.2005 alleinige Gesellschafterin der Fa. A-GmbH (FNxxxxxx...). Wie im Zuge einer Außenprüfung bei dieser Gesellschaft festgestellt, hat sie mit Abtretungsvertrag*

vom 21.7.2005 ihre Gesellschaftsanteile in Höhe von € 36.336,42 (= ATS 500.000,00) um € 500.000,00 an C veräußert.

*Entsprechend der Bestimmung des § 29 Z 2 EStG iVm § 31 EStG (Veräußerung von Beteiligungen) sind diese Einkünfte einkommensteuerpflichtig. Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Die sonstigen Einkünfte des Jahres 2005 ergeben sich daher wie folgt:*

€ 500.000,00	Veräußerungsgewinn
- € 36.336,42	Anschaffungskosten
€ 463.663,58	Einkünfte gem. § 29 Zi. 2 EStG

*Hinsichtlich dieser Einkünfte kommt der halbe Durchschnittssteuersatz gem. § 37 zur Anwendung.*

*Dem im Prüfungsverfahren gestellten Begehren, eine Verrechnungsforderung der Gesellschafterin (wohl gemeint: den Verzicht der Gesellschafterin auf ihre Verrechnungsforderung) in Höhe von € 161.156,19 bei Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte in Abzug zu bringen, konnte nicht entsprochen werden. Einerseits ist im Notariatsakt keine Passage diesbezüglich zu finden, ein Umstand der im Hinblick auf die Höhe dieser Forderung äußerst unüblich erscheint. Andererseits haben Erhebungen der Außenprüfung ergeben, dass Bf. mit Kaufvertrag vom 1.7.2005 um € 200.000-- (netto, zuzüglich 20 % Umsatzsteuer) das Lokal „V“ in Adr5 wurde, liegt die Schlussfolgerung nahe, dass mit diesem Geldbetrag sowohl die Einzahlung der ausstehenden Einlage als auch die Abdeckung der o.a. Verrechnungsforderung getätigt worden ist. Die im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen waren nicht geeignet, diese Überlegung zu entkräften.*

Im Zuge der bei der A-GmbH durchgeführten Außenprüfung wurde seitens der Käuferseite (D) mit Schriftsatz vom 3.9.2007 ua. ausgeführt:

„Der Kaufpreis betrug € 500.000,00 zzgl. Nebenkosten. Der Betrag wurde durch ein Darlehen der Bankxx an Herrn C finanziert (der Darlehensvertrag wurde vorgelegt). Als Sicherstellung diente der Bank eine 100% Wertpapierdeckung durch die Bürgschaft von Herrn D.

Nicht nachvollziehbare Geschäftspraktiken wie Wareneinkauf, Nichtbezahlung von Rechnungen, Unterschlagung von Bargeld usw. ... haben Herrn D letztendlich dazu veranlasst, die Geschäftsführung sowie die Gesellschaftsanteile an der A-GmbH zu übernehmen.

Aufgrund der fehlenden Buchungsunterlagen und anderer Dokumente war es nicht möglich von einem Status quo weg weiter zu arbeiten. Trotz mehrfacher Aufforderungen, Unterlagen und veruntreutes Kapital zu returnieren, erfolgte keine Reaktion von Herrn C. Ein Strafverfahren wurde eingeleitet.“

Im Bericht über die Außenprüfung bei der A-GmbH (Prüfungszeitraum 2002 bis 2004, Nachschauzeitraum 1/2005 bis 7/2007) wurde wegen offensichtlicher Buchhaltungsmängel (zB. Nichterfassen von Kreditkartenumsumsätze) bereits für die Jahre 2002 bis 2004 eine Schätzungsbefugnis festgestellt. Betreffend die Veranlagung 2005 wurde in Tz 15 angeführt, dass eine Körperschaftsteuererklärung vom geprüften Unternehmen nicht erstellt werden konnte, da weder dem Gesellschafter noch dem Liquidator für dieses Jahr Unterlagen vorlagen. Die Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer 2005 wurden daher amtsweig im Schätzungswege ermittelt.

Das Finanzamt verfügte betreffend die Bf. mit Bescheid vom 15.11.2007 die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005, wobei in der Bescheidbegründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen wurde. Mit „Einkommensteuerbescheid 2005“ vom gleichen Tag wurde die Einkommensteuer 2005 mit € 108.857,41 festgesetzt. Die Einkommensteuer wurde wie folgt berechnet:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit			7.630,63
Einkünfte aus Gewerbebetrieb°			-18.099,33
Sonstige Einkünfte			463.663,58
Gesamtbetrag der Einkünfte			453.194,88
Einkommen			453.194,88
Einkommensteuer für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988: $(453.194,88 - 51.000,00) \times 0,5 + 17.085,00$			218.182,44
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge			218.182,44
Alleinerzieherabsetzbetrag			-494,00
Steuer für den Durchschnittssteuersatz			217.688,44
Durchschnittssteuersatz $(217.688,44 / 453.194,88 \times 100)$			48,03%
Durchschnittssteuersatz	48,03% von	0,00	0,00
Hälftesteuersatz	24,02% von	453.194,88	108.857,41
Einkommensteuer			108.857,41

°Verlustanteil betreffend E-KG

III. Berufung:

Mit Schreiben vom 14.12.2007 (Datum der Postaufgabe) erhob die Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 15.11.2007 Berufung. Es wurde die Anerkennung

eines Betrages von € 161.156,19 als Werbungskosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes aus dem Verkauf der Beteiligung und den Ansatz der sonstigen Einkünfte mit dem Unterschiedsbetrag von € 302.507,39 beantragt. Zur Begründung führte die Bf. aus, sie habe bereits im Betriebsprüfungsverfahren dargestellt, dass sie nach dem Verkauf der Anteile an der A-GmbH an C auf ihre „in die Gesellschaft eingelegten“ Darlehen in Höhe von € 161.156,19 verzichtet hat.

Im Abtretungsvertrag sei, wenn auch für einen nicht juristisch Geschulten nicht klar erkennbar, ein Passus enthalten, wonach sich der Annehmende über die rechtliche und wirtschaftliche Situation informiert hat und dass die Gesellschaft mit keinerlei Rechten an Dritte, Belastungen aufrecht ist.

Alleine durch diesen Umstand sei klar erkennbar, dass der Annehmer sich über die Forderung der Altgesellschafterin im Klaren war und somit der Kaufpreis aufgrund des Verzichts der Gesellschafterin nicht im Bereich von € 500.000,00, sondern vermindert um das Verrechnungskonto liege.

C könne bestätigen, dass ein Betrag von € 200.000,00 in der Gesellschaft verblieben ist bzw. für Zahlungen für die laufenden Geschäftsfälle, wie ausstehende Mieten, Energiekosten, Dienstnehmerkosten, Lieferverbindlichkeiten etc. verwendet wurde. Herr C sei in diese Transaktionen (zur Überprüfung, dass die Gesellschaft schuldenfrei übernommen werden kann) tatkräftig miteinbezogen worden.

Da die A-GmbH ebenfalls einer Revision unterzogen wurde, hätte die Finanz leicht die Möglichkeit gehabt, diese Darstellung zu überprüfen.

Die Bf. möchte auch „von der Möglichkeit der Zeugenaussage von Herrn C Gebrauch machen“, da dieser die ganze Abwicklung bestätigen könnte. Auf eine der Betriebsprüfung übergebene notariell beglaubigte Erklärung von C vom 19.9.2007 wurde verwiesen, worin ausgeführt wird: „Ich C Erkläre Eides Statt die Firmenanteile der Firma A-GmbH im Jahre 2005 in ordentlichen einwandfreien Buchhalterischen Zustand übernommen zu haben. Weiters erkläre ich dass per Saldo in dieser Firma keinerlei Rückstände für Krankenkassen oder Finanzamtsabgaben vorhanden waren. Darüber haben sich Herr D und ich voll vorher informiert.“

Die Anteile an einer defizitären Gesellschaft könnten nicht um € 500.000,00 veräußert werden. Dies würde keinem Fremdvergleich standhalten.

Der „Veräußerungserlös“(gemeint: Veräußerungsgewinn) stelle sich wie folgt dar:

€ 500.000,00	Verkauf
- € 161.156,19	Verrechnungskonto
- € 36.336,42	Anschaffungskosten Anteile
- € 200.000,00	Schuldabtilgung vor Verkauf

€ 102.507,39	Überschuss aus der Veräußerung von Beteiligungen
--------------	---

#### IV. Berufung betreffend Mitunternehmeranteil E-KG:

Die Bf. bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer der E-KG. Bei dieser Gesellschaft wurden am 3.3.2008 im wieder aufgenommenen Verfahren neue Feststellungsbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 erlassen. Dabei wurde für die Bf. betreffend das Jahr 2005 ein Gewinnanteil von € 4.573,86 festgestellt. Über die Berufungen vom 3.4.2008 gegen die Feststellungsbescheide wurde mit Berufungsvorentscheidungen vom 24.8.2009 abweisend entschieden. Die Berufungsvorentscheidungen sind in Rechtskraft erwachsen.

Betreffend die Jahre 2004 und 2006 wurden bei der Bf. gemäß § 295 BAO Einkommensteuerbescheide vom 4.4.2008 erlassen, in welchen die abgeänderten Gewinnanteile Berücksichtigung fanden. Betreffend Einkommensteuer 2005 wurde - aufgrund der anhängigen Berufung - jedoch keine Bescheidänderung vorgenommen.

Mit Berufung vom 24.4.2008 „gegen Einkommensteuer 2004-2006“ beantragte die Bf. „Wiedereinsetzung in den erklärungsgemäßen Stand der Einkommensteuer 2004-2006“.

#### V. Stellungnahme der Betriebsprüfung:

Der Betriebsprüfer führte in seiner Stellungnahme zur Berufung, welche der Bf. mit Vorhalt vom 10.4.2008 zur Gegenäußerung übermittelt wurde, aus:

Der steuerliche Vertreter der Bf. sei im Prüfungsverfahren wiederholt aufgefordert worden, die behauptete Gegenverrechnung mit dem Gesellschafter-Verrechnungskonto durch geeignete Unterlagen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Unstrittig sei, dass am Gesellschafter-Verrechnungskonto Bf. per 21.6.2005 eine Forderung der Gesellschafterin gegenüber der A-GmbH in Höhe von € 161.156,19 aushaftete. Dies sei durch die Vorlage eines Kontoausdruckes (Konto 345000) der GmbH-Buchhaltung nachgewiesen worden, aus dem die Buchungen im Zeitraum 1.1.2005 bis 21.6.2005 ersichtlich sind (Blatt 29 des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung).

Obwohl Vertreter (= der steuerliche Vertreter der Bf. und bis 28.9.2006 steuerlicher Vertreter der A-GmbH) die gebuchten Konten im Zuge von Besprechungen wiederholt am PC eingesehen habe und ihm die Erstellung eines Kontoausdruckes (des Verrechnungskontos zum 21.6.2005) möglich war, sei er dem wiederholt geäußerten Ersuchen der Außenprüfung nicht nachgekommen, einen Gesamtausdruck des Jahres 2005 zu erstellen. Da er bis inklusive Jänner 2006 (letzte im Rahmen seiner Vertretungsbefugnis für die A-GmbH eingerichtete UVA) die Buchhaltung der GmbH erstellt hat, hätte dies ohne weiteres möglich sein müssen. Warum der Kontoausdruck nur Buchungen bis 21.6.2005 beinhaltet, habe erst das Interesse der Außenprüfung geweckt, da die Anteilsveräußerung erst am 21.7.2005 erfolgte. Die Vermutung liege nahe, dass um die Buchungen des letzten Monats vor dem Anteilsverkauf ein derartiges

Geheimnis gemacht wird, da der aus dem Verkauf des Lokals „V“ in Adr5 per 1.7.2005 lukrierte Barerlös von € 240.000,000 (Brutto inkl. 20 % USt) zur Abdeckung der Verrechnungsforderung der Bf. verwendet worden ist.

Der notariell beurkundeten Erklärung des C vom 19.9.2007 komme keinerlei Beweiskraft zu, zumal notariell lediglich die Echtheit der Unterschrift bestätigt worden sei.

Zu Beginn der Betriebsprüfung wurde der Bf. ein umfangreicher Fragenvorhalt vom 1.8.2007 übergeben. Punkt 2 dieses Fragenkataloges lautete:

„Mit Rechnung vom 1.7.2005 haben Sie das Etablissement „V“ in Adr5 um € 200.000,00 zuzügl. 20 % USt an F veräußert. In dieser Rechnung haben Sie bestätigt, „den Betrag von € 200.000,00 bar per Überweisung erhalten zu haben“. Wie wurde dieser Geldbetrag verwendet ?

Warum ist er (nach den Angaben des Käufers der A-GmbH) nicht in den Büchern ersichtlich gewesen bzw. kein entsprechender Geldbetrag (weder in bar noch auf den Bankkonten der GmbH) übergeben worden?“

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 28.8.2007 führte die Bf. dazu aus:

„Das Lokal V wurde per Juli 2005 an F veräußert. Der Geldbetrag wurde für Bankschulden laufender Natur zur Abdeckung verwendet. *Einen diesbezüglichen Nachweis können wir Ihnen (mit Verweis auf Beantwortung der Frage 1, m.a.W.: da die Bf. nicht mehr Geschäftsführerin der A-GmbH ist) nicht nachbringen.* Es wurden Zahlungen Bar ca. € 150.000,00 beglichen, offene Mieten, etc.“

Die Betriebsprüfung merkte dazu an, dass der steuerliche Vertreter der Bf. nachwievor im Besitz der diesbezüglichen GmbH-Unterlagen gewesen sein müsse, da es trotz Rücklegung der Vollmacht (für die A-GmbH am 28.9.2007) weder zu einer Übergabe der Unterlagen an den neuen Gesellschafter noch an den Geschäftsführer bzw. Liquidator gekommen sei.

Bereits aus der Bilanz zum 31.12.2004 sei ersichtlich, dass es mit Ausnahme des Gesellschafter-Verrechnungskontos keine nennenswerten Verbindlichkeiten der Gesellschaft, auch nicht gegenüber Bankinstituten, gab. Es sei daher nicht nachvollziehbar, dass es zum Zeitpunkt des Anteilsverkaufes im Juli 2005 noch nennenswerte Schulden gegeben haben soll.

Wenn es zuträfe, dass aus dem Verkaufserlös „V“ offene Mieten, Energiekosten, Dienstnehmerkosten etc. der A-GmbH beglichen wurden, so würde es sich um Geschäftsfälle in der betrieblichen Sphäre der Gesellschaft handeln, welche nicht, wie in der Berufung beantragt, bei der Bf. als zusätzliche Werbungskosten bei Ermittlung der Einkünfte gemäß § 29 Abs. 2 EStG in Abzug gebracht werden können.

VI. Gegenäußerung:

Mit Gegenäußerung vom 20.5.2008 führte die Bf. aus:

Nach Rücklage der Vollmacht für die A-GmbH habe der steuerliche Vertreter der Bf. keinerlei rechtliche Möglichkeiten mehr gehabt, Unterlagen (gemeint: Unterlagen der GmbH) zur Verfügung zu stellen.

Es stelle sich die Frage, warum die Möglichkeit einer Zeugenaussage seitens des Herrn C nicht „beansprucht“ wurde.

Die A-GmbH sei schuldfrei übergeben worden, was auch im Abtretungsvertrag erkennbar sei. Die Annahme, dass ein Käufer eine Gesellschaft um € 500.000,00 erwirbt und dann noch Schulden auf der Gesellschaft aushalten, entbehre jeglichem wirtschaftlichen Verständnis. Auf einen Fremdvergleich sei niemals eingegangen worden. Mit den Anteilen der GmbH seien zwei „marode“ Bars, zerrüttet durch ständige Razzien der Polizei, übergeben worden, welche fremdvergleichend nicht einmal dem Wert von € 100.000,00, geschweige denn € 500.000,00 gegenüberstünden.

## VII. Finanzamt:

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 19.12.2008 wurde die Bf. eingeladen,

- die Höhe des Verrechnungskontos zum Veräußerungstichtag mittels geeigneter Unterlagen nachzuweisen, und
- zum Antrag, € 200.000,00 „Schuldabtigung vor Verkauf“ als Abzugspost bei den Einkünften gem. § 31 EStG zu berücksichtigen, darzulegen, welche Schulden hier aus welchen Mitteln getilgt wurden, und wie der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang zu sehen ist.

Mit Schreiben vom 12.1.2009 führte die Bf. dazu aus:

Unterlagen stünden der Bf. nicht mehr im Original zur Verfügung, sondern seien aus der EDV rekonstruiert worden.

Der Anteilsverkauf sei seitens der Bf. kurz nach dem „Verkauf an B-GmbH“ (gemeint: nach dem Verkauf V an F) vorgenommen worden. In weiterer Folge habe es „zur vollendeten vertraglich vereinbarten schuldfreien Übergabe zum damaligen Geschäftsführer Herr C“, welcher dies auch bestätigen könne, nachträglich umfangreiche Zahlungen gegeben. Die Bf. listete unter Vorlage bezughabender Kontoausdrucke folgende Zahlungen auf:

Konto	Betrag	Summe	<i>Buchungsdatum:</i>
2706	4478,79		25.07.2005
2705	10.177,28		25.07. und 31.7.2005
2704	10.925,17		22.7. bis 25.7.2005
2703	6.450,29		22.7. bis 27.7.2005
2702	14.918,94		25.7. bis 31.7.2005
2701	8.804,57		25.7.2005
2700	5.928,03	61.683,07°	25.7.2005

2015	45.000,00		31.7.2005
2016	45.000,00		31.7.2005
2017	45.000,00	135.000,00 <sup>oo</sup>	31.7.2005
<b>Gesamt</b>		<b>196.683,07</b>	

° laut Bf.: Zahlungen für alte Verbindlichkeiten vor der Anteilsveräußerung zur Schuldentlastung der GmbH

°° laut Bf.: Tilgung kurzfristiger Darlehen bei Bank-xy

Ein Auszug des Verrechnungskontos zum Veräußerungsstichtag 21.7.2005 wurde wiederum nicht vorgelegt.

#### VIII. Berufungsvorentscheidung:

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 22.7.2009 wurde der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit			7.630,63
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb<sup>o</sup></b>			<b>4.573,86</b>
<b>Sonstige Einkünfte</b>			<b>463.663,58</b>
Gesamtbetrag der Einkünfte			475.868,07
<b>Einkommen</b>			<b>475.868,07</b>
Einkommensteuer für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988: $(475.868,07 - 51.000,00) \times 0,5 + 17.085,00$			229.519,04
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge			229.519,04
Alleinerzieherabsetzbetrag			-494,00
Steuer für den Durchschnittssteuersatz			229.025,04
Durchschnittssteuersatz $(229.025,04 / 475.868,07 \times 100)$			48,13%
Durchschnittssteuersatz	48,13% von	12.204,49	5.874,02
Hälftesteuersatz	24,07% von	463.663,58	111.603,82
<b>Einkommensteuer</b>			<b>117.477,84</b>

(° = *Gewinnanteil betreffend E-KG*)

Begründend führte das Finanzamt aus:

a. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes:

„Gemäß § 31 Abs. 1 EStG gehören zu den sonstigen Einkünften solche aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Da die Bw. 100 % der Anteile der A-GmbH hielt, liegen die Voraussetzungen für die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes der Anteile vor. Abs. 3 leg. cit. normiert, dass die Einkünfte als Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös (oder dem Abwicklungsguthaben oder dem gemeinen Wert) einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten – entstanden durch die Veräußerung – andererseits zu ermitteln sind.“

Als Veräußerungserlös wurden laut Punkt IV des Vertrages vom 21.7.2005 € 500.000,00 zahlbar bis 15.8.2005 vereinbart. Weiters ist angeführt, dass die Bw. die Stammeinlage i.H.v. € 36.336,42 voll einbezahlt hat (Pkt. II), und dass dem Erwerber die rechtliche und wirtschaftliche Situation - insbesondere, dass sechs gastronomische Betriebe bereits aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind (Pkt. V) und somit nur mehr die Betriebe „O-Bar“ und „D-Bar“ bestehen - bekannt ist. Die Übernahme und Übergabe der mit den Gesellschaftsanteilen verbundenen Rechte und Pflichten wurde mit Vertragsunterfertigung (Pkt. VI) festgelegt. Dieser Tag war auch Verrechnungsstichtag (ebenfalls Pkt. VI). Sämtliche Kosten, Abgaben und Gebühren trägt der Erwerber (Pkt. VIII). Aus dem am 21.7.2005 unterfertigten Vertrag geht weder hervor, dass die Bw. auf eine bestehende Forderung aus dem Verrechnungskonto verzichtet, noch dass durch sie noch Zahlungen an diverse Gläubiger der GmbH durchzuführen wären, wobei dies ein wesentlicher Bestandteil der Vertrages gewesen wäre.

Die Höhe des Verrechnungskontos zum Veräußerungsstichtag 21.7.2005 wurde von Seiten der Bw. nicht belegt. Bereits im Prüfungsverfahren wurde immer wieder eingewendet, dass kein Zugriff auf Konten der GmbH bestehet, da der ehemalige Vertreter über keinerlei Unterlagen mehr verfüge. Auf welche, wie immer geartete Weise es zu einer „Teilrekonstruktion“ der Kassakonten der einzelnen Lokale der A-GmbH über den Veräußerungsstichtag hinaus kam, sei dahingestellt. Auch eine Ermittlung der Höhe des Verrechnungskontos durch die Behörde war mangels geeigneter Unterlagen nicht möglich. Ob nun das Konto zum Veräußerungsstichtag (*die Summe*) Null oder eine Forderung der Bw. beinhaltet hat, die Höhe eines Verrechnungskontos hat prinzipiell keinen Einfluss auf die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung einer Beteiligung. Die Forderung besteht aufgrund des Trennungsprinzipes bei Körperschaften gegenüber der GmbH und nicht gegenüber dem Erwerber/Eigentümer der Anteile. Da nun im Abtretungsvertrag selbst keinerlei Äußerung über den Bestand der Forderung oder einen Verzicht enthalten war, war davon auszugehen, dass entweder keine Forderung mehr bestanden hat, oder die Forderung ohne Verzicht weiterhin bestand. Die mehrmals seitens der Bw. geforderte Befragung des Erwerbers durch die Behörde konnte mangels ermittelbaren Aufenthaltes von Herrn C nicht durchgeführt werden.

Auch aus der mit 20.9.2007 datierten Bestätigung „Ich C erkläre EidesStatt die Firmenanteile der Firma A-GmbH im Jahre 2005 in ordentlichen einwandfreien

Buchhalterischen Zustand übernommen zu haben. Weiter erkläre ich dass per Saldo in dieser Firma keinerlei Rückstände für Krankenkassen oder Finanzamtsabgaben vorhanden waren. Darüber haben sich Herr D und ich voll vorher informiert“ kann über das Bestehen oder Nichtbestehen einer Forderung aus dem Verrechnungskonto bzw. über eine etwaigen Verzicht anlässlich der Veräußerung keine Schlüsse gezogen werden.

Aufgrund der der Behörde vorliegenden Beweismittel kann nur geschlossen werden, dass die Anteile um den Preis von € 500.000,00 ohne irgendeinen Abzug veräußert wurden. Dem Begehrten, den Gewinn aus der Veräußerung um € 161.156,19 zu mindern, war daher nicht zu entsprechen.“

b. Zum Antrag, € 200.000,00 als Abzugsposten zu berücksichtigen, wurde ausgeführt, dass die Verbuchung der Zahlungen in Höhe von € 61.683,07 alle im Zeitraum 22.7.2005 bis 31.7.2005 auf den Kassakonten der einzelnen Lokale durchgeführt wurden. Dem sei zu entnehmen, dass die Zahlungen im Rahmen der laufenden Gebarung der GmbH aus deren Geldbestand, überdies zu einem Zeitpunkt, an dem die Bw. die Anteile bereits veräußert hatte und die Geschäftsführung laut Beschluss vom 21.7.2005 auf Herrn C übertragen war, erfolgten. Ebenso könne aus der Ausbuchung von insgesamt € 135.000,00 von den Konten 201500 (Bankkonto Nr. 1234) und 201600 (Bankkonto Nr. 5678), sämtliche Buchungen mit 31.7.2005, kein Grund gesehen werden, diese Vorgänge als Minderung der sonstigen Einkünfte der Bf. anzuerkennen.

c. Zur Berufung vom 24.4.2008 gegen die „aufgrund geänderter Gewinnzuteilungen der E-KG gemäß § 295 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006“ wies das Finanzamt darauf hin, dass eine Änderung der Gewinnzuteilung für das Jahr 2005 bisher nicht vorgenommen wurde, sodass die Berufung vom 24.4.2008 als unbegründet abzuweisen sei. Zugleich sei der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2005 abzuändern und der Gewinnanteil an der E-KG entsprechend dem Feststellungsbescheid vom 3.3.2008 mit € 4.573,86 festzusetzen.

#### IX. Vorlageantrag:

Mit Schreiben vom 11.8.2009 beantragte die Bf. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte, einen „Verkaufserlös“ (*gemeint: Veräußerungsgewinn, vgl. schon die Berechnung des „Veräußerungserlöses“ = Veräußerungsgewinn laut Berufung*) von € 102.507,39 anzusetzen.

Es wurde nochmals um Einvernahme des Herrn C ersucht. Dieser werde bestätigen können, dass er nur ein tatsächliches Entgelt von „€ 102.507,39 in ca.“ erhalten hat. Die Adresse des Herrn C laute „Adr6“.

Ein Verkaufspreis von € 500.000,00 von maroden Betrieben (Verluste der A-GmbH) sei „nicht gleichlautend mit den Lebenserfahrungen“. Auch sei in Frage zu stellen, „woher die kaufende Seite, unter finanzieller Führung von Herrn D die angeblichen Geldmittel in Bar von € 500.000,00, welche vor dem Notar bar übergeben wurden, aufbringen konnte.“

#### X. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Laut aktueller ZMR-Anfrage vom 19.09.2018 betreffend C ist dieser nach unbekannt verzogen. Die Bf. wurde daher mit Beschluss vom 21.9.2018, zugestellt am 25.9.2018, aufgefordert, den Zeugen stellig zu machen, und anzuführen, zu welchem genauen Beweisthema der Zeuge vernommen werden soll. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet. Erst nach Ablauf der zweiwöchigen Vorhaltefrist, welche am 9.10.2018 endete, wurde vom emailaccount des B (Lebensgefährte der Bf.) mit email vom 16.10.2018 um Fristverlängerung ersucht, ohne jedoch die beantragte Frist zeitlich einzugrenzen und das Beweisthema klar zu bezeichnen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO ist die anhängige Berufung vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd. Art. 130 Abs. 1 B-VG erledigen.

Strittig ist einerseits die Höhe des Veräußerungsgewinnes aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile an der A-GmbH im Jahr 2005 und andererseits die Höhe des Gewinnanteils der Bf. als Mitunternehmer der E-KG.

### **Verkauf der Gesellschaftsanteile an der A-GmbH:**

Gemäß § 31 Abs. 1 EStG 1988 gelten 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.

Gemäß § 31 Abs. 3 EStG 1988 sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten andererseits anzusetzen.

Gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31 sonstige Einkünfte.

Da die Bf. innerhalb der letzten fünf Jahre vor Veräußerung der Anteile Alleingesellschafterin der A-GmbH war, stellt der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Anteile sonstige Einkünfte iSd § 29 EStG 1988 dar.

Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes sind Anschaffungskosten sowie nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung abzugsfähig.

Die Stammeinlage von im Beschwerdefall € 36.336,42 stellt Anschaffungskosten der Beteiligung dar.

Nachträgliche Anschaffungskosten sind insbesondere Gesellschafterzuschüsse, eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen sowie verdeckte Einlagen und gesellschaftlich veranlasste Verlust- und Bürgschaftsübernahmen (Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2010, § 31 Rz 35).

Der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft kann eine Einlage in die Kapitalgesellschaft nicht nur durch die Zuführung von Wirtschaftsgütern, sondern auch durch den Verzicht auf Forderungen gegenüber dem Gesellschafter bewirken. Ein im Gesellschaftsverhältnis begründeter Forderungsverzicht des Gesellschafters stellt bei diesem nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung dar (zB. UFS vom 16.01.2013, RV/3521-W/09).

Da die Bf. im Jahr 2005 bis zur Veräußerung ihrer Anteile Alleingesellschafterin der A-GmbH war, treffen sie im Sinne der Angehörigenjudikatur erhöhte Nachweispflichten. Nach der für die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen entwickelten höchstgerichtlichen Rechtsprechung werden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und wenn sie auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zB. UFS vom 08.04.2008, RV/0365-W/06).

Der behauptete Forderungsverzicht der Bf. gegenüber der A-GmbH könnte somit steuerlich nur anerkannt werden, wenn darüber eine nach außen dokumentierte, eindeutige Vereinbarung der Bf. mit der A-GmbH vorläge und der Forderungsverzicht auch buchhalterisch eindeutig dokumentiert wäre. Diese Voraussetzungen sind im Beschwerdefall in keiner Weise erfüllt:

Die Bf. macht zwar durch Vorlage einer notariell beurkundeten Aussage des C geltend, dieser könne die Richtigkeit und Vollständigkeit der Buchhaltung zum Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile bezeugen. Diese Behauptung ersetzt aber nicht die Vorlage einer entsprechenden Vereinbarung der Bf. mit der A-GmbH und die Vorlage von Buchhaltungsbelegen, welche die Tatsache der Verbuchung eines Forderungsverzichtes bei der A-GmbH eindeutig belegen.

Der Aussage des C betreffend die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile steht zudem die Aussage der Vertreter des zweiten Käufers und Treugebers, D, im Betriebsprüfungsverfahren der A-GmbH gegenüber, dass der Käuferseite gar keine Buchhaltungsbelege übergeben worden seien und daher auch die Abgabenerklärungen 2005 nicht erstellt hätten werden können.

Im Zusammenhang mit der Feststellung der Betriebsprüfung bei der A-GmbH, dass dort wegen offensichtlicher Buchhaltungsmängel (zB. Nichterfassen von Kreditkartenumsumsätze) bereits für die Jahre 2002 bis 2004 eine Schätzungsbefugnis gegeben sei, erscheint die Darstellung der Käuferseite, ihr seien keine Buchhaltungsunterlagen betreffend das Jahr 2005 übergeben worden, jedenfalls glaubhafter als die „Eidesstattliche Erklärung“ des C vom 19.09.2007 über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile.

In freier Beweiswürdigung kommt daher das Bundesfinanzgericht zum Schluss, dass der vertraglich und buchhalterisch überhaupt nicht dokumentierte Forderungsverzicht eine bloße Behauptung darstellt, welche steuerlich nicht anerkannt werden kann.

Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Bf. auf ihre Verrechnungsforderung gegenüber der A-GmbH nicht verzichtet hatte, sondern dass diese Verrechnungsforderung mit dem Entgelt aus dem Verkauf des Inventars V abgedeckt wurde.

Die Vernehmung des von der Bf. beantragten Zeugen C war nicht möglich, da sein Aufenthaltsort laut aktueller ZMR-Abfrage unbekannt ist und auch von der Bf. trotz Aufforderung, ihn stellig zu machen, nicht bekannt gegeben wurde. Die vom emailccaccount

des B (Lebensgefährte der Bf.) beantragte Fristverlängerung ist unbeachtlich, da dieser nicht Partei des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ist und grundsätzlich per email beantragte Fristverlängerungen verfahrensrechtlich nicht relevant sind (BFG vom 30.06.2016, RV/4100429/2012).

Eine Zeugenvernehmung des C zur Höhe des Kaufpreises oder zur Frage, ob die Bf. im Zuge der Anteilsveräußerung auf Forderungen gegenüber der Gesellschaft verzichtete, ist zudem nicht zielführend, da dieser nach der Aktenlage lediglich als „Strohmann“ für den tatsächlichen Erwerber, D, fungierte. Auch würde eine bloße Glaubhaftmachung der „Ordnungsmäßigkeit der Buchführung“ durch eine Zeugenaussage nichts an dem Umstand ändern, dass eine iSd Angehörigenjudikatur erforderliche eindeutige Vereinbarung der Bf. mit der A-GmbH über den behaupteten Forderungsverzicht nicht vorgelegt werden konnte.

Zum Antrag, die (angebliche) Abdeckung von Verbindlichkeiten der A-GmbH durch den Verkaufserlös „V“ in Höhe von € 200.000,00 als Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften zu berücksichtigen, wird ausgeführt:

Wenn die Behauptung, der Verkaufserlös V sei zur Bezahlung betrieblicher Verbindlichkeiten der A-GmbH verwendet worden, tatsächlich zuträfe, lägen keine „Werbungskosten“ (richtig: nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung) der Bf. vor, da aufgrund des steuerlich zu beachtenden Trennungsprinzips betriebliche Aufwendungen auf Ebene der Gesellschaft keinen Aufwand des Gesellschafters darstellen.

Tatsächlich ist jedoch mangels eindeutigem Nachweis eines Forderungsverzichtes die Annahme wahrscheinlicher und ist daher in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass durch den Verkaufserlös V nicht die in der Vorhaltsbeantwortung vom 12.1.2009 angeführten Verbindlichkeiten der A-GmbH, sondern die strittige Verrechnungsforderung der Bf. abgedeckt wurde.

Im Ergebnis kann daher weder ein Forderungsverzicht der Bf. in Höhe von € 161.980,67 noch die behauptete Verwendung des Verkaufserlöses V in Höhe von € 200.000,00 zur Abdeckung betrieblicher Verbindlichkeiten der A-GmbH bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes der Bf. aus dem Verkauf ihrer Beteiligung als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt werden.

#### **Gewinnanteil aus der Beteiligung an der E-KG:**

Die Beschwerde vom 24.4.2008 stellt lediglich eine Ergänzung der Beschwerde vom 13.12.2007 dar.

Wie das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung ausführte, wurde betreffend die E-KG am 3.3.2008 im wiederaufgenommenen Verfahren ein neuer Feststellungbescheid erlassen, in welchem der Einkünfteanteil der Bf. mit € 4.573,86 festgestellt wurde. Gemäß § 192 BAO ist diese Feststellung dem abgeleiteten Einkommensteuerbescheid zugrunde zu legen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer dieser Gesellschaft sind daher bei der Bf. nicht mit einem Verlust von € 18.099,33, sondern mit einem Gewinn von € 4.573,86 zu berücksichtigen.

Der angefochtene Bescheid war somit wie in der Berufungsvorentscheidung vom 22.7.2009 dargestellt, abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

Wien, am 24. Oktober 2018