

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 24. April 2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom 8. April 2019, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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 im streitgegenständlichen Jahr 2015 als gewerberechtlicher Geschäftsführer im Baumeistergewerbe tätig.

In seiner Einkommensteuererklärung für 2015, die am 28. April 2016 beim Finanzamt einlangte, gab der Bf. unter dem Punkt „17. Sonstige Einkünfte“, Unterpunkt „17.4 Einkünfte aus Leistungen (§ 29 Z 3)“, Kennzahl 803, an, einen Betrag von 15.000,00 € für einen „Wohnrechtverzicht“ erhalten zu haben (S 8 BFG-Akt).

Am 3. Mai 2016 erging der Bezug habende Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 (Erstbescheid), der neben nichtselbständigen Einkünften sowie Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch die oa. Einkünfte aus Leistungen der Besteuerung unterwarf.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit Schreiben vom 11. Mai 2016 Beschwerde (*„Bescheidbeschwerde und Aussetzungsantrag gegen den Einkommensteuerbescheid für 2015 und gegen den Vorauszahlungsbescheid für 2016 beide vom 3.5.2016“*), in der er, sein Angestelltenverhältnis bei der Y GmbH betreffend, ausführte, gemäß beiliegender Bestätigung von deren Geschäftsführer sei ein Betrag von 3.657,71 € netto nicht an den Bf. ausbezahlt worden. Hinsichtlich der oa. Einkünfte aus Leistungen führte der Bf. aus, *„da es sich bei diesen Einkünften gemäß beiliegender Vereinbarung um eine einmalige und nicht wiederkehrende Abschlagszahlung handelt, ist mein Anteil von 15.000,00 € bei der Vorauszahlungsberechnung [Anm.: der Einkommensteuer ab 2016] nicht zu berücksichtigen.“*

Der Beschwerde war ua. eine mit 2015 datierte, zwischen A einerseits und B (=Partnerin des Bf.) sowie dem Bf. andererseits abgeschlossene und von diesen unterschriebene Vereinbarung beigelegt, die auszugsweise folgenden Wortlaut aufweist (S 18 f. BFG-Akt):

„Präambel:

Mit Vereinbarung vom 23.05.2012 hat Frau A als grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ [...] GB [...] C u. a. bestehend aus dem Grundstück [...] samt dem darauf befindlichen Gebäude Frau B und [dem Bf.] das - nicht verbücherte - Wohnungsrecht hinsichtlich der im Untergeschoss dieses Gebäudes befindlichen Räumlichkeiten, nämlich Wohnküche, Bad/WC, Schlafzimmer und Vorraum im Gesamtausmaß von 52 m² eingeräumt.

1.

Frau B und [der Bf.] verzichten unwiderruflich gegen Zug um Zug gegen Einlangen eines Betrages von 30.000,00 € auf deren Konto bei der DDBank [...] auf sämtliche ihnen mit Vereinbarung vom 23.05.2012 eingeräumten Rechte.

Frau A nimmt diese Verzichtserklärung an.

2.

Die im Untergeschoss des Gebäudes befindlichen Einrichtungsgegenstände und Fahrnisse gehen unentgeltlich ins Eigentum von Frau A über.

Davon ausgenommen sind zwei Betten aus Messing samt Matratzen und ein Glastisch, die im Eigentum von Frau B und [dem Bf.] verbleiben. Frau B und [der Bf.] haben diese Einrichtungsgegenstände (zwei Betten samt Matratzen und Glastisch) bereits mitgenommen. Sie verpflichten sich, den Schlüssel für die gegenständlichen Räumlichkeiten Zug um Zug gegen Bezahlung von 30.000,00 € an Frau A rückauszufolgen bzw. zu schicken.

3.

Die Hausratsversicherung [...] (VN: B, Polizzen Nr.: [...]) und der Stromlieferungsvertrag [...] betreffend die Räumlichkeiten im Untergeschoss des Gebäudes sind von Frau B und [dem Bf.] fristgerecht aufzukündigen bzw. abzumelden.“

Auf S 2 dieser Vereinbarung befindet sich ein handschriftlicher, von B unterschriebener Vermerk mit folgendem Wortlaut (S 19 BFG-Akt):

„15.000,00 € iW. fünfzehntausend als Anteil am Wohnrechtsverzicht in C in bar erhalten.

E, am 21.12.15 “

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21. Juni 2016 wies das Finanzamt die Beschwerde des Bf. als unbegründet ab, wobei es im Wesentlichen ausführte, den Antrag, die mittels Lohnzettel gemeldeten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Y GmbH bei der Berechnung der Einkommensteuer nicht zu berücksichtigen, abzuweisen.

Der dagegen erhobene Vorlageantrag des Bf. vom 4. Juli 2016 betraf wiederum die von der Y GmbH an den Bf. tatsächlich ausbezahlten Bezüge.

Mit Beschluss BFG 27.2.2019, RV/7104280/2016, hob das Bundesfinanzgericht den angefochtenen Einkommensteuerbescheid und die Beschwerde vorentscheidung gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde auf mit der Begründung, der für die Entscheidung über die Beschwerde wesentliche Sachverhalt, ob und in welcher Höhe der Bf. im Jahr 2015 tatsächlich Zahlungen von der Y GmbH aus der bei dieser Gesellschaft ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit erhalten habe, sei vom Finanzamt nicht ausreichend erhoben worden, weshalb die Sache nicht entscheidungsreif sei.

Im fortgesetzten Verfahren erließ das Finanzamt am 8. April 2019 einen neuen Einkommensteuerbescheid für 2015, mit dem es die von der Y GmbH an den Bf. ausbezahlten Bezüge korrigierte; die Besteuerung der oa. Einkünfte aus Leistungen iHv 15.000,00 € für den Wohnrechtsverzicht blieb hingegen unverändert.

Gegen jenen neuen Einkommensteuerbescheid für 2015 erhob der Bf. am 24. April 2019 Beschwerde, welche den Gegenstand dieses verwaltungsgerichtlichen Verfahrens darstellt:

Zu den oa. Einkünften aus Leistungen führte der Bf. aus, obwohl er in seiner ersten Beschwerde vom 11. Mai 2016 gegen die Besteuerung seines Anteils von 15.000,00 € als Abgeltung für ein Wohnrecht berufen gehabt habe, sei dieser Betrag ohne Begründung wieder besteuert worden. Wie aus der seiner Beschwerde vom 11. Mai 2016 beigelegten Vereinbarung eindeutig hervorgehe, handle es sich um die Abgeltung für einen Wohnrechtsverzicht und Ablöse für die Einrichtung.

[Anm.: Der zweite Punkt der Beschwerde vom 24. April 2019 - nicht berücksichtigte Lohnsteuer von der F - ist nicht mehr streitgegenständlich].

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 16. Mai 2019 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 24. April 2019 als unbegründet ab. Begründend führte es dazu aus:

„In Ihrer Bescheidbeschwerde vom 11.5.2016 wurde nicht gegen die Besteuerung der Abgeltung für ein Wohnrecht im Einkommensteuerbescheid 2015 berufen, sondern gegen die Berücksichtigung im Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2016.

Da laut den vorliegenden Unterlagen der Betrag von 15.000,00 € als Abgeltung für das Wohnrecht im Jahr 2015 zugeflossen ist, ist dieser im Jahr des Zuflusses gem. § 29 Z 3 EStG 1988 zu besteuern.

[...] “

In seinem Vorlageantrag vom 27. Mai 2019 führte der Bf. aus, es sei in der abweisenden Beschwerde vorentscheidung vom 16. Mai 2019 nicht berücksichtigt worden, dass er sehr wohl gegen die Besteuerung des Wohnrechts mit Bescheidbeschwerde und Aussetzungsantrag am 24. April 2019 Beschwerde erhoben habe.

Der Bf. ersuche um Prüfung und Stattgabe seiner Beschwerde.

Am 18. Juni 2019 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Bezug habenden Vorlagebericht führte die Abgabenbehörde aus, der Bf. habe in der Einkommensteuererklärung für 2015 Einkünfte aus Leistungen aufgrund eines entgeltlichen Verzichts auf ein Wohnrecht iHv 15.000,00 € erklärt. In der Beschwerde vom 11. Mai 2016 habe er vorgebracht, es handle sich bei den Leistungen um eine einmalige und nicht wiederkehrende Abschlagszahlung, weshalb sein Anteil von 15.000,00 € bei der Vorauszahlungsberechnung nicht zu berücksichtigen sei. Dem sei gefolgt und die Einkommensteuervorauszahlung ab 2016 dementsprechend angepasst worden.

Dennoch sei gesetzeskonform natürlich die Besteuerung der Abschlagszahlung im Jahr 2015 erfolgt. In der nunmehr vorgebrachten Beschwerde vom 24. April 2019 wende sich der Bf. somit erstmalig gegen die grundsätzliche Besteuerung des Zuflusses von 15.000,00 €, entgegen seinem Vorbringen, er habe sich bereits 2016 dagegen beschwert.

Für das Jahr 2015 liege bereits eine BFG-Entscheidung [Anm.: gemeint ist der oa. Beschluss BFG 27.2.2019, RV/7104280/2016] betreffend Zuflüsse aufgrund eines Lohnzettels vor (Beschluss mit Aufhebung und Zurückverweisung). Dieser Punkt sei in der gegenständlichen Beschwerde kein Thema mehr, da der Lohnzettel (Y GmbH) entsprechend korrigiert worden sei.

Die Zuflüsse aufgrund eines entgeltlichen Verzichts auf ein Wohnrecht stellten gemäß der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs Einkünfte aus Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG 1988 dar (VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0018; BFG 19.1.2017, RV/5100806/2015; *Jakom/Kanduth-Kristen* EStG, 2019, § 29 Rz 42; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 29 Tz 99). Diese Zuflüsse seien vom Bf. auch in der Einkommensteuererklärung für 2015 unter der Kennzahl 803 „Einkünfte aus Leistungen“ mit dem handschriftlichen Vermerk „Wohnrechtverzicht“ erklärt worden.

Es werde somit die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Am 18. Juli 2019 langte am Finanzamt ein mit „Betrifft: Steuer Nr: [...] Ergänzung zu meinem Vorlageantrag vom 27.5.2019“ übertiteltes Schreiben des Bf. ein, das folgenden Wortlaut aufweist:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

Aus beiliegender Vereinbarung ist klar ersichtlich, dass der Betrag von 15.000,00 € aus dem Zeitwert des verbliebenen Inventars errechnet wurde und keinerlei Kosten für den Wohnrechtsverzicht enthält.

Mit dem Ersuchen um Prüfung und gegebenenfalls meiner Beschwerde stattzugeben empfehle ich mich

mit freundlichen Grüßen

[...]“

Diesem Schreiben war als Anlage eine undatierte, zwischen A einerseits und B (=Partnerin des Bf.) sowie dem Bf. andererseits abgeschlossene und von diesen unterschriebene Vereinbarung beigelegt, die von der Gliederung und vom Schriftbild her der der Beschwerde vom 11. Mai 2016 beigelegt gewesenen Vereinbarung aus 2015 (siehe oben) im Wesentlichen entspricht. *Allerdings fehlen* bei der nunmehr vorgelegten Vereinbarung das Datum und der handschriftliche, von B unterschriebene Vermerk vom 21. Dezember 2015, wonach sie einen Betrag von 15.000,00 € als Anteil am Wohnrechtsverzicht in bar erhalten hat (S 42/Rückseite, S 43 BFG-Akt).

Außerdem ist der unter Punkt 1. der Vereinbarung enthaltene Text *„Frau B und [der Bf.] verzichten unwiderruflich gegen Zug um Zug gegen Einlangen eines Betrages von 30.000,00 € auf deren Konto bei der DDBank [...]“* dahingehend abgeändert, dass er nunmehr lautet: *„Frau B und [der Bf.] verzichten unwiderruflich gegen Zug um Zug gegen Einlangen eines Betrages von 30.000,00 € als Abgeltung für die Einrichtung auf deren Konto bei der DDBank [...]“*.

Der unter Punkt 2. der Vereinbarung enthaltene Text *„Die im Untergeschoss des Gebäudes befindlichen Einrichtungsgegenstände und Fahrnisse gehen unentgeltlich ins Eigentum von Frau A über“* ist dahingehend abgeändert, dass er nunmehr lautet: *„Die im Untergeschoss des Gebäudes befindlichen Einrichtungsgegenstände und Fahrnisse gehen zum Zeitwert von 30.000,00 € ins Eigentum von Frau A über.“*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 29 Z 3 EStG 1988 lautet:

„3. Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).“

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132; *Ritz*, BAO⁶, § 167 Tz 8). Die freie Beweiswürdigung gilt auch bei „Familienverträgen“ (*Ritz*, § 167 Tz 9).

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass der Bf. in seiner Einkommensteuererklärung für 2015 unter der Kennzahl 803 „17.4 Einkünfte aus Leistungen (§ 29 Z 3)“ den Zufluss eines Betrags von 15.000,00 € für den entgeltlichen Verzicht auf ein Wohnrecht selbst erklärt hat (der Bf. hat in der betreffenden Zeile sogar den handschriftlichen Vermerk „Wohnrechtverzicht“ angebracht (eine Ablichtung der Bezug habenden S 6 der Einkommensteuererklärung des Bf. für 2015 befindet sich auf S 8 BFG-Akt)).

Fest steht weiters, dass diese Angaben des Bf. durch die von ihm selbst im Zuge seiner ursprünglichen Beschwerde vom 11. Mai 2016 - die sich, wie die belangte Behörde zutreffend ausführt, hinsichtlich der oa. Einkünfte aus Leistungen tatsächlich nur gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2016 und Folgejahre vom 3. Mai 2016 richtete - vorgelegte, mit 2015 datierte und zwischen A einerseits und B (=Partnerin des Bf.) sowie dem Bf. andererseits abgeschlossene Vereinbarung *vollinhaltlich bestätigt* werden, ist doch unter Punkt 1. dieser Vereinbarung *ausdrücklich davon die Rede, dass B und der Bf. unwiderruflich Zug um Zug gegen Einlangen eines Betrages von 30.000,00 € auf deren Konto auf das ihnen mit Vereinbarung vom 23. Mai 2012 eingeräumte Wohnrecht verzichten und dass A diese Verzichtserklärung annimmt* (siehe dazu bereits oben in der Darstellung des Verfahrensganges in diesem Erkenntnis).

Weiters wird unter Punkt 2. dieser Vereinbarung *ausdrücklich festgehalten, dass die Bezug habenden Einrichtungsgegenstände und Fahrnisse* (mit Ausnahme von zwei Betten aus Messing samt Matratzen und eines Glastischs, die im Eigentum von B und dem Bf. verbleiben) *unentgeltlich ins Eigentum von A übergehen* (siehe dazu bereits oben in der Darstellung des Verfahrensganges) *und somit ausdrücklich nicht von der Zahlung des Bezug habenden Betrags von 30.000,00 € umfasst sind (es sich sohin bei dieser Zahlung nicht um eine Ablöse für die Einrichtung handelt)*.

Aufgrund dieses festgestellten Sachverhalts, den das Bundesfinanzgericht seiner Entscheidungsfindung zugrunde legt, geht letzteres davon aus, dass dem Bf. im streitgegenständlichen Jahr der - von ihm selbst erklärte - Betrag von 15.000,00 € für den entgeltlichen Verzicht auf das oa. Wohnrecht tatsächlich zugeflossen ist. Derartige Zuflüsse stellen, wie die belangte Behörde zu Recht ausführt, gemäß der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs Einkünfte aus Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG 1988 dar (VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0018; BFG 19.1.2017, RV/5100806/2015; *Jakom/Kanduth-Kristen* EStG, 2019, § 29 Rz 42; *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 29 Tz 99) und wurden daher im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2015 zu Recht der Besteuerung unterworfen.

In Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO, siehe oben) kommt das Bundesfinanzgericht zu dem Schluss, dass es sich bei der vom Bf. nachträglich - nach der am 18. Juni 2019 erfolgten Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht - vorgelegten, undatierten Vereinbarung, in der der Text der ursprünglichen Vereinbarung durch Einfügen der Passagen „als Abgeltung für die Einrichtung“ sowie „zum Zeitwert von 30.000,00 €“ abgeändert wurde (siehe

dazu bereits oben in der Darstellung des Verfahrensganges) und aus der nach den Ausführungen des Bf. in seinem Schreiben vom 18. Juli 2019 „klar ersichtlich“ sein soll, „dass der Betrag von 15.000,00 € aus dem Zeitwert des verbliebenen Inventars errechnet wurde und keinerlei Kosten für den Wohnrechtsverzicht enthält“, um eine nachträglich angefertigte Abänderung der ursprünglichen, den wahren Tatsachen entsprechenden Vereinbarung aus 2015 handelt, die nur dazu dienen soll, die Besteuerung des dem Bf. zugeflossenen Betrags von 15.000,00 € für den entgeltlichen Verzicht auf das Wohnrecht rechtswidrig zu vermeiden. Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts kommt dieser nachträglich vorgelegten, nicht den Tatsachen entsprechenden Vereinbarung kein Beweiswert zu, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Unzulässigkeit 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.

Im gegenständlichen Fall liegen diese Voraussetzungen nicht vor (das Erkenntnis folgt vielmehr der darin angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs), weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung gegeben ist. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 28. August 2019