

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr Michael Pirker, Völkendorferstraße 43, 9500 Villach, über die Beschwerde vom 26. August 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 31. Juli 2014 betreffend Einkommensteuer 2012 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

X (Beschwerdeführer, i.d.F. Bf.) brachte am 27. März 2014 eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 (auf elektronischem Weg) ein. Ausgewiesen wurden darin u.a. sonstige Einkünfte i.H.v. € 193.081,83.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 4. Juni 2014 wurde der Bf. von Seiten der Behörde aufgefordert, eine Berechnung der Spekulationseinkünfte für 2012 vorzulegen.

Im Antwortschreiben des steuerlichen Vertreters vom 9. Juli 2014 wurde eine Berechnung der Spekulationseinkünfte, die aus einem Verkauf der Liegenschaft V resultieren ebenso beigebracht wie der Kaufvertrag vom 19. April 2010, auf dessen Grundlage der Bf. von H und N die Liegenschaft um € 400.000,- erworben hatte. Aus der Ermittlung des Spekulationsgewinns ist ersichtlich, dass eine Besserungsvereinbarung mit N zu einer Verminderung desselben um € 200.000,- führte.

Das Finanzamt ersuchte die steuerliche Vertretung daraufhin mit e-mail (vom 6. Juni 2014) um Übermittlung der Besserungsvereinbarung sowie Vorlage der Bezug habenden Zahlungsbelege als Nachweis des Zahlungsflusses an N.

In Beantwortung des Ersuchschreibens wurde eine e-mail von N an den Bf. vom 11. Juli 2014 vorgelegt, worin sie bestätigt, die ‚restliche‘ Zahlung i.H.v. € 200.000,- für das Haus E erhalten zu haben.

Vorgelegt wurde zudem eine (nicht unterfertigte und datierte) Vereinbarung für den Fall der Ehescheidung, nach der der Bf. seiner Ehegattin N u.a. eine wechselmäßig besicherte Verbindlichkeit über € 200.000,-, zahlbar am 30. Juni 2012 schuldet.

Ebenso wurden Zahlungsnachweise, nach denen der Bf. folgende Zahlungen an N geleistet hat, beigebracht:

- 16. Juli 2012 Text: ‚erste Teilzahlung für E‘: € 20.000,-
 - 20. Juli 2012 Text: ‚Teilzahlung für E‘: € 40.000,-
 - 3. Jänner 2013: € 135.000,-
 - 8. Jänner 2013: € 27.600,-
- (Gesamt € 222.600,-).

Am 31. Juli 2014 erließ das Finanzamt Wien 12/13/14/23 Purkersdorf einen Einkommensteuerbescheid für 2012, in dem die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften i.H.v. € 393.081,83 (lt. Erklärung zzgl. € 200.000,-) festgesetzt wurden.

In der Begründung wird angeführt, dass die Besserungsvereinbarung aus der Grundstücksveräußerung selbst dann nicht anzuerkennen sei, wenn sie von beiden Seiten unterfertigt worden sei, da sie im Kaufvertrag keine Deckung finde und auch den zweiten Verkäufer betroffen hätte.

Die Besserungsvereinbarung enthalte keinen Hinweis auf das Grundgeschäft. Das Grundstück gehe laut Kaufvertrag mit vollständiger Bezahlung des Kaufpreises über.

Gegen den Bescheid wurde mit Eingabe vom 25. August 2014 fristgerecht Beschwerde erhoben.

Der Bf. habe am 19. April 2010 die Liegenschaft V von seiner damaligen Ehefrau erworben. Dabei sei vereinbart worden, dass für den Fall, dass der Bf. die Liegenschaft weiter veräußere, ihr ein daraus erzielter Veräußerungsgewinn von bis zu € 200.000,- zustehe und ihm als Verkäufer der darüber hinaus gehende Gewinnanteil. Da der Bf. einen Veräußerungsgewinn i.H.v. € 393.081,93 erzielt habe, stünde ihr nunmehr der vereinbarte Betrag i.H.v. € 200.000,- zu.

Weshalb die Vereinbarung keine Berücksichtigung finden solle, sei nicht nachvollziehbar.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 29. Jänner 2019 als unbegründet

abgewiesen.

Der Sachverhalt stelle sich anders als vom Bf. dargestellt dar:

Die Liegenschaft sei vor dem Verkauf an den Bf. zu 5/8 im Besitz von N und zu 3/8 im Besitz von H, dem Vater von N und Schwiegervater des Bf. gestanden. Mit Vertrag vom 19. April 2010 habe H seinen Anteil zu Gänze veräußert, wohingegen N ihren Anteil nur teilweise an ihren Gatten übertragen habe und ein Anteil von 480/5752tel bei ihr verblieb, der zur Begründung von Wohnungseigentum mit ihren Gatten vorgesehen gewesen sei.

Eine Besserungsvereinbarung sei den Kaufverträgen von 2010 und 2012 nicht zu entnehmen und es sei auch keine gesonderte schriftliche Vereinbarung vorgelegt worden.

Wäre eine solche abgeschlossen worden, hätte sie auch H umfassen müssen. Dieser könne dazu nicht mehr befragt werden, da er am 2. Mai 2018 verstorben sei.

Nach der gegenständlich anzuwendenden Angehörigenjudikatur sei die Schriftform und eine Offenlegung vor der Abgabenbehörde erforderlich gewesen.

Vorgelegt worden seien lediglich Zahlungsbelege und eine nicht unterschriebene Vereinbarung für den Fall der Ehescheidung.

An Zahlungen stünden der Ehefrau lt. Vereinbarung u.a. solche in Höhe von € 138.000,-, zahlbar in 4 Raten zu (Pkt. 4a).

Daneben sei Pkt. 4b der Vereinbarung folgendes zu entnehmen:

„Der Ehegatte schuldet der Ehegattin eine wechselfähig besicherte Verbindlichkeit von € 200.000,- (4 Wechsel je € 50.000,-), zahlbar bis 30.06.2012. Die Wechsel werden von der Ehegattin beim Scheidungstermin retourniert. Der Ehegatte verpflichtet sich nunmehr im Rahmen der Scheidungsvereinbarung, den Betrag i.H.v. € 200.000,- bis spätestens 30.6.2012 an die Ehegattin zu bezahlen. Die Ehegattin garantiert, dass damit sämtliche Ansprüche aus dieser wechselfähig besicherten Forderung und dem Grundgeschäft, auch gegenüber der Familie der Ehegattin, abgegolten sind und hält den Ehegatten diesbezüglich schad- und klaglos.“

Worum es sich bei dem Grundgeschäft handle, sei der Vereinbarung nicht zu entnehmen.

Anzumerken sei aber, dass N bis 3. Jänner 2012 auch Kommanditistin der Ix (FN I) gewesen sei.

Nach Darstellung der nachgewiesenen Zahlungen des Bf. an N i.H.v. gesamt € 222.600,- und ihrer mail vom 11. Juli 2014 wurde erläutert, dass aufgrund des Umstandes, dass N neben der Zahlung aufgrund des Vergleiches weitere € 138.000,- zu erwarten habe, die nachgewiesenen Zahlungen diesen Betrag ganz oder teilweise enthalten würden und damit auch der Zahlungsfluss (resultierend aus der Besserungsvereinbarung) nicht vollständig nachgewiesen sei.

Es widerspreche den Denkgesetzen, dass auch der Restbetrag sofern geleistet, unbar gezahlt worden sei.

Die angeblich im Jahr 2010 abgeschlossene Besserungsvereinbarung sei nicht nachgewiesen und auch nicht rechtzeitig offengelegt worden. Die Vereinbarung für den Fall der Ehescheidung sei weder unterschrieben noch datiert und daher ein rechtliches Nichts.

Da den Erfordernissen der Angehörigenjudikatur nicht entsprochen worden sei sei der Spekulationsgewinn im ergangenen Bescheide in richtiger Höhe festgesetzt worden.

Der Bf. brachte mit Eingabe vom 28. Februar 2019 einen Vorlageantrag zur Behandlung der Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht unter Beibringung weiterer Beilagen ein.

Im Zuge der Darstellung des bisherigen Verfahrensgangs erläuterte der Bf., dass es zu einer einvernehmlichen Scheidung gekommen und in diesem Zusammenhang am 7. Dezember 2011 ein gerichtlicher Vergleich abgeschlossen worden sei.

Eine Vergleichsausfertigung über die Scheidung im Einvernehmen (§55a EheG) Zl. Bd des BG D vom 7. Dezember 2011 wurde vorgelegt. Ein rechtliches Nichts liege damit nicht vor.

Aus Pkt. 4b der Vergleichsausfertigung (Anm: die inhaltlich wortgleich mit der Vereinbarung ist und i.R.d. Beschwerdeentscheidung s.o. zitiert wurde) ergebe sich eine eindeutige Bezugnahme auf die Familie. Die Vermutung, das Grundgeschäft habe mit der Ix zu tun sei abwegig, habe doch weder H noch ein sonstiges Familienmitglied von N eine Verbindung zu dieser Gesellschaft gehabt.

Wenn die Behörde angesichts der nachgewiesenen Zahlungen über € 222.600,- noch Zweifel an der Zahlung von € 200.000,- bestünden, so seien sie durch die Bestätigung von N vom 11. Juli 2014 gegenstandslos geworden.

N hätte die (vollstreckbare) Forderung jederzeit im Exekutionsverfahren eintreiben können. Vorgelegt werde anwaltliche, im Zusammenhang mit der Scheidung stehende Korrespondenz, aus der die Bedeutung der Aufnahme der auf der Besserungsvereinbarung resultierenden Zahlungsverpflichtung hervorgehe.

Das Bestehen einer Besserungsvereinbarung ergebe sich zudem aus Zahlungen, wobei sich für gesamt € 60.000,- aus den dort angeführten Zahlungsgründen *erste teilzahlung für E'* bzw. *TEILZAHLUNG FÜR E'* ein Zusammenhang mit der Liegenschaft ergebe.

Aus dem Vergleich resultiere weiters, dass sämtliche Ansprüche der Familie der Ehegattin abgeholt seien.

Beim Kaufvertrag und der Besserungsvereinbarung handle es sich um getrennt zu beurteilende Vereinbarungen.

Eine Heilung einer allenfalls mangelhaften Besserungsvereinbarung sei spätestens mit der Vergleichsvereinbarung zur Scheidung vom 7. Dezember 2011 eingetreten.

Vorgelegt wurden u.a. Kaufverträge betreffend die Liegenschaft vom 19. April 2010 sowie vom 28. Februar 2012, die Vergleichsausfertigung über die einvernehmlich erfolgte Scheidung, ein Firmenbuchauszug der Ix (FN I), ein Aktenvermerk vom 12. September 2011 über den Scheidungsvergleich, eine mail vom 20. September 2011 zwischen den mit dem Scheidungsvergleich betrauten Rechtsanwälten, eine Einkommensteuererklärung des Bf. sowie ein Jahresabschluss der Iv, einer Gesellschaft, die durch Vermögensübernahme aus der Ix nach Ausscheiden von N hervorgegangen war.

Der Bf. wurde mit Schreiben vom 2. April 2019 von Seiten des Finanzamtes ersucht, die Besserungsvereinbarung, die anlässlich des Kaufes des Objektes E zwischen ihm und seiner Gattin abgeschlossen worden war, vorzulegen.

In Beantwortung des Ersuchschreibens erläutert der Bf. in seiner Eingabe vom 3. Mai 2019 (Nr. 9), dass die Besserungsvereinbarung mündlich abgeschlossen worden sei. Nachvollziehbar sei diese anhand des Scheidungsvergleichs, der anwaltlichen Korrespondenz im Vorfeld der Scheidung sowie der auf den Überweisungen angeführten Widmungen ebenso wie aus dem Schreiben der ehemaligen Ehegattin vom 11. Juli 2014.

Eine Verpflichtung zur Einhaltung der Schriftform für Verbesserungsvereinbarungen läge nicht vor. Als Beweismittel komme alles in Frage, was nach logischen Grundsätzen geeignet sei, den wahren Sachverhalt zu ergründen.

Die Vorlage der Beschwerde (Vorlagebericht) an das Bundesfinanzgericht (BFG) erfolgte am 29. Mai 2019.

Die Bf. nahm mit Eingabe vom 17. Juni 2019 erneut Stellung und verwies darin auf formelle und materielle Mängel des Vorlageberichts, des bisherigen Verfahrens sowie erstmals vorgebrachte Äußerungen der Behörde.

So habe der Vorlagebericht nach § 265 Abs. 3 BAO insbesondere eine Darstellung des Sachverhalts, die Nennung der Beweismittel und eine Stellungnahme der Behörde zu enthalten.

Der Sachverhalt sei nach Judikatur des BFG nicht mit einer etwaigen Darstellung des Verfahrensganges oder Streitpunktes gleichzusetzen.

Eine Darstellung des angenommenen Sachverhalts sei, dies wurde anhand einiger Auszüge aus dem Vorlagebericht erläutert, nicht erfolgt. Auf strittige Feststellungen sei im Rahmen der Beweiswürdigung näher einzugehen.

Im Kaufvertrag vom 19. April 2010 sei für Nebenabreden oder allfällige Ergänzungen die Schriftform vorgesehen worden. Abgesehen davon, dass die Besserungsvereinbarung ein eigenständiges Rechtsgeschäft darstelle, würde die Heranziehung dieser Klausel (do. Pkt. 10) nichts an der Rechtswirksamkeit des Vereinbarten ändern. Parteien könnten Formvorbehalte jederzeit aufheben (schlüssig 6 Ob 49/00z m.w.N.) oder durch schlichtes Nichteinhalten (1 Ob 103/09t, 9 Ob 61/10a m.w.N.) umgehen können.

Die von der Behörde angezogene Angehörigenjudikatur stelle eine Sachverhaltsfrage dar, die in freier Beweiswürdigung zu beurteilen gewesen wäre (vgl. BFG 29. Juli 2015, RV/5100645/2011 m.w.N.), was jedoch unterblieben sei. Die Rechtsunwirksamkeit der Besserungsvereinbarung sei allein aufgrund der fehlenden Schriftform als solche beurteilt worden.

Dazu sei festzustellen, dass die Schriftlichkeit des Vertrages kein unabdingbares Kriterium für die (steuerrechtliche) Wirksamkeit der Besserungsvereinbarung darstelle. Die notwendige Publizität werde vom VwGH (5. September 2012, 2010/15/0018), sowie in der Literatur (Knecht/Unger/Winkler in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke EStG § 4 Fn 69) bereits aufgrund der mit genügender Deutlichkeit verbundene Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile als ausreichend erachtet.

Der inhaltlichen Bestimmtheit sei nachgekommen worden, da die wesentlichen Punkte der Vereinbarung nach außen dokumentiert seien.

Dazu müssten die vorgelegten Unterlagen, d.h. der Scheidungsvergleich, das Bestätigungsmail von N, die Gesprächsaufzeichnungen der beteiligten Rechtsanwälte im Zuge des Scheidungsvergleichs sowie die erfolgten Zahlungen herangezogen werden und in eine Gesamtbeurteilung einfließen.

Im Zeitpunkt des Abschlusses der Besserungsvereinbarung sei noch nicht absehbar gewesen, wann eine erfolgreiche Veräußerung verwirklicht sein würde.

Zum dem im Scheidungsvergleich erwähnten Geldbetrag i.H.v. € 138.000,- sei zu bemerken, dass kein Zusammenhang mit der Liegenschaft E bestehe. N habe bestätigt, ‚die restliche Zahlung in Höhe von € 200.000,- für das Haus E erhalten‘ zu haben, sodaß dieser Betrag nicht wie von der Behörde angedeutet, die € 138.000,- inkludiere.

Das BFG ersuchte N mit Schreiben vom 8. April 2021 als Zeugin gem. § 173 Abs. 1 BAO um Beantwortung von Fragen bzw. Vorlage von Unterlagen.

Eine Beantwortung des Schreibens erfolgte auch nach weiterer Urgenz mit Schreiben vom 6. Mai 2021 unter Androhung einer Zwangsstrafe (§ 111 BAO) nicht.

Von der Verhängung einer Zwangsstrafe wurde abgesehen, da N als vom Bf. geschiedene Person gemäß § 25 (2) BAO als Angehörige gilt, der ein gesetzliches Aussageverweigerungsrecht gemäß § 171 BAO zukommt.

Über die Beschwerde wurde erwogen

§ 30 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

(1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte).

...

(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.

...

§ 93 Abs. 3 lit a BAO lautet:

Der Bescheid hat ferner zu enthalten

a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;

...

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.

Das Bundesfinanzgericht geht, den Ausführungen des Bf. sowie dem vorgelegten Kaufvertrag aus 2010 inhaltlich folgend davon aus, dass die ehemalige Ehefrau N und ihr Vater H die im Vertrag vom 26. April 2010 festgelegten Anteile an der Liegenschaft V an ihren damaligen Gatten (bzw. Schwiegersohn) um € 400.000,- veräußert haben.

Zeitgleich wurde mit dem Bf. von Seiten der N eine mündliche Besserungsvereinbarung abgeschlossen, nach der er im Fall des Verkaufs der Liegenschaft mit Gewinn max. € 200.000,- an sie zu zahlen hatte.

Die daraus entstandene Verpflichtung fand in den am 7. Dezember 2011 abgeschlossenen Scheidungsvergleich Eingang und liegt dem, im do. Pkt. 4b beschriebenen Grundgeschäft zu Grunde.

Mit Vertrag vom 28. Februar 2012 veräußerte der Bf. die Liegenschaft zur Gänze an die Reale-Werte GmbH um € 800.000,-.

Die aufgrund der Besserungsvereinbarung schlagend werdende Verbindlichkeit gegenüber N wurde vom Bf. in den Jahren 2012 und 2013 i.H.v. € 200.000,- abgegolten.

Gegenständlich fraglich war, ob der Bf. mit seiner damaligen Ehegattin N eine mündliche Besserungsvereinbarung abgeschlossen hat, aus der heraus er sich verpflichtete, ihr einen im Fall eines bei der Weiterveräußerung der Liegenschaft erzielten Gewinnes diesen bis zur Höhe von € 200.000,- zu überlassen.

Der Behörde ist zuzustimmen, dass dem Ankaufsvertrag eine Besserungsvereinbarung nicht entnommen werden kann.

Sie weist zudem darauf hin, dass gemäß Pkt. 10 des Vertrages Nebenabreden zu dem Vertrag oder allfällige Ergänzungen desselben zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform bedürfen. Dass dies nicht geschehen ist bewirkt aber noch nicht zwangsläufig die Rechtsunwirksamkeit einer mündlich getroffenen Nebenabsprache.

Zudem vermeint die Behörde, dass die Besserungsvereinbarung auch den, ebenfalls einen Teil der Liegenschaft verkaufenden Schwiegervater (H) des Käufers hätte miteinbeziehen müssen.

Auch dieser Ansicht ist nicht zu folgen.

Unter Miteigentümern ist es denkbar, dass eine Partei einem gemeinsamen Verkauf nur dann zustimmt, wenn sie einen höheren Kaufpreisanteil erhält, als ihr nach der Miteigentumsquote zusteht. In einem solchen Fall ist es nachvollziehbar, dass der Käufer eine verbindliche Nebenabsprache mit diesem Miteigentümer trifft, die den übrigen verkaufenden Parteien aus naheliegenden Gründen verborgen bleiben soll.

Gegenständlich geht das BFG davon aus, dass eine Besserungsvereinbarung zwischen N und dem Bf. abgeschlossen wurde, die dem zwischenzeitlich verstorbenen H bekannt war, der aus nicht mehr ermittelbaren Gründen auf einen eigenen Anteil aus dieser verzichtete oder seinen Anteil vollständig seiner Tochter überlassen wollte, was in der Scheidungsvereinbarung indirekt dadurch zum Ausdruck kommt, dass die Forderung aus dem ‚Grundgeschäft‘, auch gegenüber der Familie der Ehegattin mit der Zahlung als abgegolten gilt.

(abwarten Fragenbeantwortung)

Auf von dem Bf. vorgelegten Überweisungsbelegen seiner Bank (Zahlungsanweisungen zugunsten von N vom 16. Juli sowie vom 30. Juli 2012) i.H.v. € 20.000,- bzw. € 40.000,- finden sich als Leistungsgrund die Vermerke *erste teilzahlung für E* bzw. *TEILZAHLUNG FÜR E*.

Des Weiteren wurde eine Zahlungsanweisung an N vom 5. Jänner 2013 über € 135.000,-, diese ohne Bekanntgabe eines Zahlungsgrundes vorgelegt.

Dass diese Zahlungen aus der Verpflichtung des Bf. vom Ankauf der Liegenschaft (Vertrag vom 19. April 2010, Kaufpreissumme gesamt € 400.000,-) herrühren ist nicht glaubhaft (und wurde von den Parteien auch nicht behauptet), würde sie doch auch dem Vertrag widersprechen, nachdem der vereinbarte Kaufpreis gemäß Pkt. 2.1. binnen 20 Banktagen nach Vertragsunterfertigung auf ein bei einem den Vertrag abwickelnden Rechtsanwalt eingerichtetes Treuhandkonto zu überweisen ist.

Dass eine Verbindlichkeit des Bf. gegenüber N i.H.v. € 200.000,- (do. Pkt. 4b) bestand, ergibt sich zweifelsfrei aus dem, freilich erst im Zuge des Verfahrensganges dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Scheidungsvergleich vom 7. November 2011.

Die Behörde stellt dazu in ihrer Beschwerdeentscheidung vier vom Bf. vorgelegte Zahlungsbelege über gesamt € 222.600,- näher dar.

Damit im Zusammenhang stehend erläutert sie, dass sich der Bf. in der Scheidungsvereinbarung gemäß Pkt. 4a zudem verpflichtet hat, N einen Betrag i.H.v. € 138.000,- zu zahlen.

Da die Zahlungsverpflichtung aus dem Vergleich gemäß den do. Punkten 4a und 4b gesamt € 338.000,- beträgt folgert sie daraus, dass die nachgewiesenen Zahlungen i.H.v. € 222.600,- auch (zum Teil) den Betrag von € 138.000,- enthalten müssen und aus diesem Grund der Zahlungsfluss aus der fraglichen Besserungsvereinbarung nicht vollständig nachgewiesen wurde.

Darin ist ihr nicht recht zu geben.

In der Scheidungsvereinbarung Pkt. 4a) wurde vereinbart, dass der Bf. N € 138.000,- zu zahlen hat, freilich unter bestimmten Konditionen. Die erste Rate i.H.v. € 27.600,- ist bei Rechtskraft und Rechtswirksamkeit der Ehescheidung zu zahlen, weitere 4 gleich hohe Raten a € 27.600,- jährlich, längstens bis 1. Dezember der Jahre 2012 bis 2015.

Bei der vom Bf. vorgelegten, in der Beschwerdevorentscheidung dargestellten Zahlung vom 8. Jänner 2013 über € 27.600,- ist daher von einer (verspäteten) Zahlung der ersten Rate, die gemäß Scheidungsvergleich am 1. Dezember 2012 fällig gewesen wäre, auszugehen.

Für die übrigen Ratenzahlungen aus Pkt. 4a) des Vergleichs, die zeitlich vorgelagert (mit Ehescheidung) bzw. danach (ab 1. Dezember 2013) zu leisten waren, wurden keine Zahlungsbestätigungen beigebracht (und auch nicht abverlangt), sie führten die Behörde aber zu der verfehlten Schlussfolgerung, dass keine weiteren Zahlungen erfolgt seien.

Da davon auszugehen ist, dass die wechselseitigen Forderungen und Verpflichtungen der Eheleute in dem Scheidungsvergleich erschöpfend aufgezählt wurden, ist die gleichfalls nachgewiesene Zahlung über € 135.000,- als (wenn auch verspätete) Teilzahlung der Verbindlichkeit gemäß Pkt. 4b) der Vereinbarung (€ 200.000,-, Fälligkeit 30. Juni 2012) zu werten.

Damit wurden (drei) Teilzahlungen über gesamt € 195.000,- (d.s. 97,5%) zu Abstattung dieser Verbindlichkeit nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht.

Fraglich ist freilich, wofür der Bf. die Zahlungen an N geleistet hat, worin somit das in der Scheidungsvereinbarung Pkt. 4b nicht näher benannte Grundgeschäft bestand.

Unter Bedachtnahme auf die vom Bf. vorgelegten Unterlagen, insbesondere der Zahlungen über gesamt € 60.000,- mit dem angeführten Zahlungsgrund ,Teilzahlung für E', die der Scheidungsvereinbarung zeitlich folgen, sowie des von der geschiedenen Ehegattin am 11. Juli 2014 an den Bf. gerichteten e-mails, worin sie bestätigt, die ,restliche' Zahlung in Höhe von € 200.000,- für das Haus E erhalten zu haben, ist ein direkter Zusammenhang der Verbindlichkeit mit der veräußerten Liegenschaft herstellbar und die Darstellung des Bf., wonach eine mündliche Besserungsvereinbarung abgeschlossen wurde und diese den Grund für die Zahlungen darstellte, als Erklärung denkbar und glaubhaft.

Die Behörde deutet in ihrer Begründung der Beschwerdevorentscheidung auch an, dass der Zahlungsgrund für die € 200.000,- gemäß Scheidungsvereinbarung darin gelegen sein könnte, dass das ihm zugrundeliegende Grundgeschäft in einer Abfindung des Gesellschaftsanteils, N war gemäß der do. Darstellung bis 3. Jänner 2012 Kommanditistin der Ix; FN I, bestand.

Dazu ist festzustellen, dass hierfür keine weitergehenden, diese Behauptung stützenden Beweismittel vorgelegt oder nachvollziehbare Überlegungen angestellt wurden.

Zweifelhaft ist diese Annahme auch deshalb, da gemäß Pkt. 10 des Scheidungsvergleiches N auf eine Abfindung im Zuge des Ausscheidens aus dieser Gesellschaft verzichtet sowie, worauf der Bf. zutreffend hinweist, mit Zahlung der Verpflichtung gemäß Pkt. 4b auch alle Forderungen der Familie der Ehegattin als abgegolten vereinbart wurden, an der benannten

Kommanditgesellschaft aber keine weiteren Familienmitglieder beteiligt oder in ihr tätig waren.

Folgt man dieser grundsätzlichen Überlegung der Behörde, wonach N ungeachtet des vertraglichen Verzichts aus der Gesellschaftsbeteiligung dennoch eine Abgeltung daraus zustehen sollte (was dem BFG abwegig erscheint), könnten diese ebenso mit der Zahlung gemäß Vergleich Pkt. 4a i.H.v. € 138.000,- (zum Teil) abgegolten worden sein.

In seiner Entscheidung vom 27. März 2019, Ra 2016/13/0033 erläutert der Verwaltungsgerichtshof:

„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte so zu begründen, dass der Denkprozess, der in der Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Dabei muss erkennbar sein, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen das Verwaltungsgericht zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen es die Subsumtion des Sachverhalts unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet (vgl. etwa VwGH 12.9.2018, Ra 2015/13/0055, mwN).“

Gemäß Ritz, BAO⁶ § 93 Rz. 11 ist zentrales Begründungselement die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde (als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung) als erwiesen annimmt. Eine zusammenhängende Darstellung dieses Sachverhaltes kann durch den bloßen Hinweis auf irgendwelches dem Abgabepflichtigen bekanntes ‚Aktenmaterial‘ nicht ersetzt werden (m.w.N.).

Ritz, a.a.O, Rz. 12 führt weiters aus, dass aus der Begründung hervorzugehen hat, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt .

Die die Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen haben schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst hat, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen. Der bloße Hinweis auf durchgeführte Erhebungen reicht ebenso wenig wie ein bloßer Hinweis auf den Grundsatz der freien Beweiswürdigung (m.w.N.).

Auch Beschwerdeentscheidungen (§ 262 BAO) haben eine Begründung zu enthalten (vgl. Ritz, BAO⁶, § 262 Rz. 2).

Festzustellen ist, dass weder dem angefochtenen Bescheid noch der Beschwerdeentscheidung eine Begründung mit Darstellung des von der Behörde angenommenen Sachverhalts zu entnehmen ist.

In der Bescheidbegründung finden sich lediglich Ausführungen, aus welchen Gründen die Besserungsvereinbarung, von deren Existenz die Behörde (noch) ausgeht, nicht zu berücksichtigen ist.

In der Beschwerdeentscheidung wird dazu ergänzend erläutert, aus welchen Gründen sich der Abschluss einer Besserungsvereinbarung in der behaupteten Form nicht nachweisen lässt und auch den zweiten Verkäufer hätte umfassen müssen.

Des Weiteren wird eine vom Bf. vorgelegte, nicht unterfertigten bzw. datierte Vereinbarung zwischen dem Bf. und N für den Fall der Ehescheidung analysiert (die inhaltlich dem später vorgelegten Scheidungsvergleich entspricht) und dazu festgestellt, dass es sich aus diesem Grund um ein rechtliches ‚Nichts‘ handelt und zudem der Rechtsgrund der darin angeführten Zahlungsverpflichtung i.H.v. € 200.000,- nicht erkennbar ist.

Zu den vier vorgelegten Zahlungen über gesamt € 222.600,- wird angenommen, dass diese z.T. aus einer weiteren Zahlungsverpflichtung über € 138.000,- stammen und der Zahlungsfluß aus der Besserungsvereinbarung daher nicht nachgewiesen wurde (s. oben).

Die auf den Zahlungsnachweisen angeführten Zahlungsgründe fanden in die Beweiswürdigung der Behörde ebenso wenig Eingang wie das e-mail von N vom 11. Juli 2014.

Abgesehen von der fehlenden zusammenhängenden Darstellung des angenommenen Sachverhalts ist nicht erkennbar, welche Bedeutung das Finanzamt diesen Beweismitteln zumäß.

Zu beachten war aber, dass Begründungsmängel im Abgabenverfahren saniert werden können (vgl. Ritz, BAO⁶, § 93 Rz. 16 m.V.a. VwGH 29. Oktober 2003, 2000/13/0028 u.a.).

Gegenständlich ist aufgrund des offenkundigen Naheverhältnisses der Vertragspartner die Rechtsprechung für Erfordernisse von Verträgen, die zwischen nahen Angehörigen abgeschlossen wurden, heranzuziehen.

Dazu führt der VwGH wiederholt, zuletzt in seinem Erkenntnis vom 20. Jänner 2021, Ra 2020/15/0056 aus:

„Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass es das ... bestehende Naheverhältnis gebietet, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. z.B. VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050, mwN).“

Der Bf. vermeint, dass obwohl keine schriftliche Besserungsvereinbarung abgeschlossen wurde, dieser dennoch auf Grundlage weiterer vorgelegter Unterlagen, namentlich des Scheidungsvergleichs, dem Bestätigungsmail von N, den eingegangenen Zahlungen sowie von Aktenvermerken eines bei den Scheidungsverhandlungen involvierten Rechtsanwalts die geforderte inhaltliche Bestimmtheit der Vereinbarung zu entnehmen ist.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles

zweckdienlich ist.

Dazu zählen auch Indizienbeweise, wobei diesfalls mit Hilfe von Erfahrungstatsachen und logischen Operationen auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Hauptsache geschlossen wird (vgl. Ritz, BAO⁶ § 166 Rz. 5)

Legt man die auf Verträge zwischen nahen Angehörigen ergangene Judikatur zu deren Anerkennung als Maßstab an, so wurde diesem entgegen der Ansicht des Bf. gegenständlich fraglos nicht entsprochen.

In der Scheidungsvereinbarung wird lediglich dargelegt, dass eine auf einem nicht näher benannten Grundgeschäft basierende Verbindlichkeit des Bf. i.H.v. € 200.000,- gegenüber N besteht.

Die Zahlungen des Bf. sowie das e-mail von N legen einen Zusammenhang der Zahlungen mit der von N und ihren Vater an den Bf. veräußerten Liegenschaft nahe, ohne dass aus den vorgelegten Unterlagen hervorgeht, dass sie auf einer von dem Bf. behaupteten Besserungsvereinbarung beruhen würden.

Der Bf. selbst verweist auf das Erkenntnis des VwGH vom 5. September 2012, 2010/15/0018, in dem ausgeführt wird: *„Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile ... mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.“*

Wesentliche Vertragsbestandteile zu Fragen, etwa wann die Vereinbarung abgeschlossen wurde, wie lange sie Gültigkeit haben sollte, in welcher Form die Zahlung erfolgen und was für den Fall des Zahlungsverzuges gelten sollte bleiben im Dunkeln.

Auch die erforderliche Publizität, insbesondere die Offenlegung gegenüber den Finanzbehörden erfolgte erst nach Aufforderung der Behörde, die erklärungsgemäße Darstellung der Spekulationseinkünfte zu erläutern, wobei zunächst lediglich bekannt gegeben wurde, dass eine Besserungsvereinbarung wesentlichen Einfluß auf die Höhe derselben hatte. Der Bf. legte auch in der Folge keine Besserungsvereinbarung vor, war sie, wie sich später herausstellte doch mündlich abgeschlossen worden und erläuterte erst in seiner Beschwerde deren Inhalt in rudimentärer Form.

Die Behörde hat daher zu Recht festgestellt, dass die Besserungsvereinbarung mangels Schriftlichkeit bzw. genügender inhaltlicher Deutlichkeit dem anzustellenden Fremdvergleich nicht standhält.

Wenn die von der Judikatur dazu herausgearbeiteten Kriterien nach ihr im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung erlangen sollen wird damit aber auch zum Ausdruck gebracht, dass im Fall von Verstößen nicht ausschließlich von der Unwirksamkeit derartiger Vereinbarungen ausgegangen werden kann, sondern sie unter umso sorgfältigerer Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls zu würdigen sind.

Zu beachten war, dass die in den Jahren 2012 bzw. Anfang 2013 erfolgten Zahlungen in keinem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit der im März 2014 erfolgten Abgabe der Steuererklärung für das Jahr 2012 sowie der erstmaligen Erwähnung der

Besserungsvereinbarung bei Bekanntgabe der Berechnung des Spekulationsgewinns mit 6. Juni 2014 standen und die angeführten Zahlungsgründe bereits damals auf einen Zusammenhang mit der Liegenschaft, E hinwiesen.

Die Behörde bleibt in ihren Ausführungen eine Antwort darauf schuldig, aus welchen sonstigen Grund der Bf. die nachträglichen Zahlungen - in Verbindung mit der Liegenschaft E - geleistet haben sollte.

Obzwar eine einem Fremdvergleich standhaltende Besserungsvereinbarung nicht vorliegt und auch die wesentlichen Vertragsbestandteile derselben nicht klargestellt werden konnten, lassen die vorgelegten Beweismittel in einer Gesamtbetrachtung einen Zusammenhang zwischen der Zahlungsverpflichtung des Bf. an N und der vom Bf. veräußerten Liegenschaft 1120, E, die die Existenz der behaupteten Besserungsvereinbarung glaubwürdig erscheinen lässt, zu.

Es ist daher freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) davon auszugehen, dass die Zahlungen des Bf. i.H.v. € 200.000,- der Besserungsvereinbarung zu Grunde lagen und damit seine Spekulationseinkünfte aus der Veräußerung der Liegenschaft verminderten.

Zur teilweisen Zahlung der aus der Besserungsvereinbarung resultierenden Verbindlichkeit im Jahr 2013 ist aufgrund des grundsätzlich zu beachtenden Zu-/Abflußprinzips auf das Erkenntnis des VwGH Gz. Ro 2019/13/0035 vom 11. Dezember 2019 zu verweisen in der der Gerichtshof erwog, dass *„das strenge Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 19 EStG 1988 für die steuerliche Erfassung von Spekulationsgeschäften nur eingeschränkt zur Anwendung kommen kann.“*

Die zeitnah erfolgte Restzahlung über € 135.000,- am 3. Jänner 2013 konnte in Anlehnung an die zit. Judikatur bei Berechnung des Spekulationsgewinns für das Jahr 2012 Berücksichtigung finden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben betragen:

	2012
	€
Verkaufserlös	800.000,00
Buchwert Gebäude V	-406.918,07
Besserungsvereinbarung	<u>-200.000,00</u>
Spekulationseinkünfte	<u>193.081,93</u>

	2012
	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	11.774,44
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-13.567,54
sonstige Einkünfte aus Spekulationsgeschäften	<u>193.081,93</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>191.288,83</u>
 Sonderausgaben (Pauschbetrag)	 -60,00
 Einkommen	 191.228,83
 Einkommensteuer	 85.849,42
 Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	 85.849,42
 Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	 85.849,42
 Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	 -0,42
 festgesetzte Einkommensteuer	 <u><u>85.849,00</u></u>

Zur 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 das gegenständliche Erkenntnis auf Sachverhaltsebene zu entscheiden war und keine Rechtsfragen vorlagen, war eine Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 1. Juni 2021