



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0020-K/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., wohnhaft in S, vertreten durch StB in PLZ1 Ort3, Adresse99, vom 13. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch Amtsvertreter, vom 3. April 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 nach den am 12. November 2009 sowie am 1. Juli 2010 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, von Amts wegen durchgeführten Berufungsverhandlungen entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betrieb bis zum 1.10.2004 als Einzelunternehmerin einen Pensionsbetrieb („Strandpension L“) am Y See. In ihrer Einkommensteuererklärung für 2004 wies die Bw. aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 9.408,44 aus. Mit Datum 1.10.2004 übertrug die Bw. ihr Unternehmen an ihren Sohn CK, hielt sich allerdings das zivilrechtliche Eigentum an der Betriebsliegenschaft zurück.

Im Zuge einer vor Durchführung der Veranlagung abgeföhrten Außenprüfung gemäß § 147 BAO stellte die Prüferin in Tz 1 ihres Prüfungsberichtes vom 31.3.2006 wörtlich Nachstehendes fest:

„Mit 31.12.2004 wurde der Gewerbebetrieb dem Sohn CK unentgeltlich übertragen. Das zivilrechtliche Eigentum am Betriebsgrundstück samt Gebäude hat sich die AbgPfl. zurückbehalten. Werden anlässlich einer unentgeltlichen Betriebsübertragung Wirtschaftsgüter zurückbehalten, sind diese als Entnahme zum Teilwert zu bewerten. Dem Betriebsübernehmer kann das wirtschaftliche Eigentum am Betriebsgrundstück nicht zugerechnet werden, da im gegenständlichen Falle eine Eintragung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes zugunsten des Betriebsübernehmers (CK) nicht vorgenommen wurde und somit der Betriebsübernehmer keine eigentümerähnliche wirtschaftliche Herrschaftsstellung erlangt.

Die Ermittlung des Entnahmewertes basiert auf dem Mittelwert unter Anwendung der Sachwert- und der Ertragswertmethode. Weiters wurde der Gebäudezustand und die in naher Zukunft notwendigen Großreparaturen in Form von Abschlägen berücksichtigt, sodass sich ein Entnahmewert von € 450.000,- ergab.

2004:

Teilwert des Gebäudes	450.000,00
Restbuchwerte	- 10.922,36
Entnahme des Gebäudes	439.077,64

[..]“

Diesen Feststellungen vorausgegangen war ua. eine am 21.3.2006 erfolgte persönliche Befragung der Bw., in welcher diese zu Protokoll gab, dass sie in dem vom öffentlichen Notar Dr. M am 11.1.2005 errichteten Testament ihren Sohn C, geb. am Datum1, als Alleinerben ihres gesamten beweglichen und unbeweglichen Vermögens eingesetzt habe. Seit dem Zeitpunkt der Betriebsübertragung habe CK den Betrieb geführt, die erzielten Einnahmen lukriert sowie die mit dem Betrieb zusammenhängenden Lasten bzw. Ausgaben getragen. Das bei der R Ort1 zu Kto Nr. Nr.123 eingerichtete Betriebskonto würde zwar noch auf ihren Namen lauten, ihr Sohn C sei aber ebenso verfügbungs- und zeichnungsberechtigt. Ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten des Übernehmers existiere nicht, allerdings sei die Einräumung ein solchen beabsichtigt. In Punkt 4. ihres Testamentes habe sie festgehalten, dass ihre Kinder KD K (Datum2) und L K (Datum3) im Pflichtteilsverzichtsvertrag vom Datum4, Geschäftszahl: 89 des Geschäftsregisters des öffentlichen Notars Dr. T in Ort1 auch ihr gegenüber auf den Pflichtteil verzichtet hätten. Sie habe sich das Eigentum am Gebäude aus „persönlichen Überlegungen wie auch irgendwie menschlichen Gründen“ vorerst zurückbehalten.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung sowie der von ihr getroffenen rechtlichen Beurteilung in Bezug auf die Gebäudeentnahme. Somit wies der am 3.4.2006 ergangene Einkommensteuerbescheid Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 448.486,08 (davon € 439.077,64 an Entnahmewert) aus.

Mit der am 13.4.2006 beim Finanzamt eingelangten Berufungseingabe wandte sich die Bw. gegen diesen Steuerbescheid mit der Begründung, dass nunmehr ein verbüchertes Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten ihres Sohnes C bestehet und sie demnach alles getan habe, um so die Weiterführung des Betriebes nach dem Willen ihres Sohnes zu gewährleisten. Die Bw. brachte den am 4.4.2006 zwischen ihr und ihrem Sohn CK in Gegenwart des öffentlichen Notars Dr. M errichteten Vertrag betreffend die Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes gemäß § 364c ABGB zugunsten ihres Sohnes an der Betriebsliegenschaft EZ 111 GB 222 Sn des BG Ort4 zur Vorlage. Dieses Veräußerungs- und Belastungsverbot wurde darüber hinaus auch grundbürgerlich sichergestellt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27.11.2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Im Begründungsteil dieses Bescheides führte die Behörde ins Treffen:

„Die Berufung richtet sich gegen den Tatbestand der Gebäudeentnahme. Mit 31.12.2004 wurde unter Zurückbehaltung des zivilrechtlichen Eigentums am Betriebsgrundstück samt Gebäude der Gewerbebetrieb unentgeltlich an den Sohn übergeben. Ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Übernehmers wurde erst mit Notariatsakt vom 4.4.2006 nachgeholt. Da zum Zeitpunkt der Entnahme der Übernehmer keine eigentümerähnliche wirtschaftliche Herrschaftsstellung gemäß § 24 Abs. 2 lit. d BAO innehatte, und dies durch eine nachträgliche Verbücherung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes auch nicht nachgeholt werden kann, wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.“

Mit Antrag vom 19.12.2006 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dabei führte diese ergänzend aus, dass die Übergabe an den Sohn altersbedingt notwendig gewesen sei und ihrerseits „keinerlei wirtschaftliche Einspruchsmöglichkeiten vorgesehen oder gewünscht waren“.

In der am 12.11.2009 von Amts wegen anberaumten mündlichen Berufungsverhandlung wurden die näheren Umstände der Betriebsübertragung sowie die dahinter stehenden Überlegungen der Bw. beleuchtet.

Das diesbezügliche Verhandlungsprotokoll weist nachstehenden Wortlaut aus:

„Über Befragen gibt die Bw. an:
Ich habe gemeinsam mit meinem Gatten im Jahre 1981 die Pension L am Y-See erworben. Es folgten ständige Umbau- und Ausbuarbeiten. Im Jahre 1999 verstarb mein Gatte. Vor dem Ableben meines Mannes war dieser 3/4-tel-Eigentümer an der Betriebsliegenschaft, ich hingegen hielt 1/4-tel-Anteil inne. Im Zuge eines Erbteilungsübereinkommens wurde zwischen den Erben vereinbart, dass ich den Anteil meines verstorbenen Gatten an der Pension erhalten sollte, war aber dazu verpflichtet, eine Ausgleichszahlung an meine drei Kinder CK, geb. Datum1, KD K, geb. Datum2, und L K, nunmehr verehelicht H, geb. Datum3, zu leisten. Bis zur Betriebsübergabe im Jahr 2004 führte ich die Pension gemeinsam mit meinem Sohn C, wobei im rechtsgeschäftlichen Verkehr ich als Eigentümerin und Gewerbeinhaberin aufgetreten bin. Mein Sohn CK war bis zur Übergabe in einem Angestelltenverhältnis in meinem Betrieb tätig. Festhalten möchte ich, dass mein Sohn C den Beruf eines Kochs erlernt hat.“

Hinsichtlich des steuerlichen Aspektes einer Betriebsübergabe verließ ich mich voll und ganz auf die Aussagen bzw. Angaben meiner Buchhalterin WK, gewerbliche Buchhalterin in Ort2, Adresse2. Weitere Erkundigungen, etwa bei der Wirtschaftskammer bzw. bei Notaren oder Anwälten, über die steuerrechtlichen Belange einer Betriebsaufgabe habe ich nicht eingeholt.

Eine schriftliche Vereinbarung hinsichtlich der Betriebsübergabe wurde nicht abgeschlossen. Als Zeitpunkt der Übergabe gebe ich den 1.10.2004 an. Spätestens mit Datum 1.1.2005 hatte mein Sohn C die gewerberechtliche Bewilligung zur Betriebsführung inne. Auch ab diesem Zeitpunkt wurden die sozialversicherungsrechtlichen Abgaben von ihm getragen.

Richtig ist, dass ich bei der Bank. Ort1 ein Betriebskonto hatte, welches bis zum Zeitpunkt der Betriebsübergabe auf meinen Namen Bw. lautete. Mein Sohn C besaß allerdings bereits seit spätestens 1999 eine Bankvollmacht, welche ihm volle Verfügungsmacht über das Konto einräumte. Unmittelbar nach der Übergabe wurde der Kontowortlaut insoferne geändert als dass als Kontoinhaber nunmehr mein Sohn CK aufschien. Ich hatte allerdings eine Vollmacht, die es mir ermöglicht hatte, weiterhin das Betriebskonto in vollem Ausmaße zu nützen.

Es stand für mich und meinen verstorbenen Gatten schon immer fest, dass unser Sohn C den Pensionsbetrieb behalten würde, zumal dieser bei uns in ORt1 wohnhaft ist und zudem als Koch die berufliche Voraussetzung für die Führung eines derartigen Pensionsbetriebes erfüllt. Unser Sohn K. K ist Geschäftsmann in Ort3, wo er eine Autoglasfirma innehaltet. Unsere Tochter L K arbeitet als Bankangestellte bei der Bank. Ort4.

Richtig ist, dass zwischen mir und meinem Sohn erstmals ein Veräußerungs- und Belastungsverbot gemäß § 364 c ABGB zu seinen Gunsten mit Notariatsakt vom 4.4.2006 eingeräumt wurde. Dieser Vertrag wurde deshalb verfasst, da die Betriebsprüferin uns auf die Notwendigkeit einer derartigen Vereinbarung im Zusammenhang mit dem Vorliegen einer wirtschaftlichen Eigentümerstellung aufmerksam gemacht hat.

Seitens des Verhandlungsleiters wird der Auszug Pkt. III aus dem Protokoll über die Verlassenschaftsabhandlung CK sen., verstorben am Datum5, wörtlich verlesen. In dem zwischen den Ehegatten K abgeschlossenen wechselseitigen Testament vom 28.6.1993 in der Fassung des Nachtrages vom 11.3.1999 wird eine Eigentumsbeschränkung zu Gunsten der gemeinsamen Kinder dergestalt festgelegt, dass der überlebende Ehepartner verpflichtet ist, das gesamte unbewegliche Nachlassvermögen, im Wesentlichen den Pensionsbetrieb, nach seiner freien Wahl an eines der gemeinsamen Kinder zu übertragen. Festgehalten wird, dass eine grundbücherliche Durchführung der Beschränkung einverleibt ist. Aktenkundig ist ein Auszug aus dem Grundbuch 222 Sn, EZ 111. Aus dem B-Blatt dieses Auszuges ist zu entnehmen, dass unter TZ 1500/2000 eine Überlassungs- bzw. Hinterlassungsverpflichtung lt. Pkt. III des Testamente vom 28.6.1993 sowie Pkt. I des Testamentsnachtrages vom 11.3.1999 zu Gunsten der Kinder KD, C, und L K intabuliert ist.

Über Befragen gibt die Bw. an: Die im wechselseitigen Testament vom 28.6.1993 bzw. Nachtrag vom 11.3.1999 ausgewiesene Klausel, wonach der überlebende Teil berechtigt sei, das unbewegliche Vermögen (Pensionsbetrieb) mit einem Höchstbetrag von S 500.000,00 ohne Zustimmung der Kinder zu belasten, wurde deswegen vereinbart, da bereits damals beabsichtigt gewesen sei, Umbau- bzw. ständig anfallende Renovierungsarbeiten am Betriebsgebäude vorzunehmen.

Festhalten möchte ich, dass die Ehe mit meinem Gatten CK, geb. Datum8, im Zeitpunkt seines Todes aufrecht war, sodass die Gültigkeit der Testamentsvereinbarung voll zum Tragen kam.

Es trifft zu, dass ein Pfandrecht zu Gunsten der R Ort1 (Pfandurkunde vom 18.8.1981) im Lastenblatt der Liegenschaft GB 222 Sn, EZ 111, einverleibt ist. Im Jahre 1991 erfolgte bei der R Eberndorf die Aufnahme eines Kredites in Höhe von 4 Mio. S zum Erwerb des Pensionsbetriebes. Die Tilgung der Darlehenssumme erfolgte sukzessive, sodass im Zeitpunkt der Betriebsübergabe an den Sohn keine offenen Restverbindlichkeiten mehr bestanden haben. Eine Löschung der Maximalhypothek wurde jedoch auf Anraten eines Angestellten der R Ort1 bis dato nicht vorgenommen. Uns wurde mitgeteilt, dass wir im Falle einer neuerlichen Kreditaufnahme bei Vorhandensein einer einverleibten Höchstbetragshypothek keine Eintragungsgebühren mehr zahlen müssten.

Die Bw. setzt fort:

Ich habe mit Datum 11.1.2005 in Gegenwart des Notars Dr. M, Notar in Ort1, ein Testament erstellt, mit welchem ich meinen Sohn CK zum Erben einsetzte. In Pkt. III dieser Testamentsurkunde wurde festgehalten, dass mein Sohn KD K eine Abfindung in Höhe von € 21.810,00 erhalten soll. Meine Tochter L erhielt bereits Vorempfänge, sodass sie testamentarisch nicht mehr bedacht wurde. Meinem Sohn KD habe ich bereits S 200.000,00 übergeben, weitere S 300.000,00 sind noch offen. Diese werden von mir künftig nach Maßgabe meiner finanziellen Ressourcen übergeben werden. Das Testament vom 11.1.2005 ist das letztgültige.

Die Bw. fährt über Befragen fort:

Die im Verlassenschaftsprotokoll des Dr. MR auf Seite 3 festgehaltene Anmerkung, wonach ein Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 10.5.1994 existieren würde, mit welchem meine Kinder K., C und L auf die Geltendmachung ihrer Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüche verzichten, ist derart auszulegen, dass diese Verzichtserklärung in weiterer Folge mir als erbliche Witwe gegenüber wirksam werden sollte. Auf diese Art sollte verhindert werden, dass im Fall des Ablebens meines Gatten (bzw. meines Ablebens) das Familienvermögen infolge Geltendmachung von Ansprüchen aus dem Titel des Pflichtteils bzw. der Pflichtteilsergänzung zerfällt. Es war stets das Ansinnen meines Gatten, dass der Pensionsbetrieb Teil des Familienvermögens bleibt und ungeschmälert auf die Nachkommen übergeht.

Herr CK (Sohn der Bw.) gibt über Befragen durch den Verhandlungsleiter an:

Nach Betriebsübergabe trug ich sämtliche mit dem Betrieb der Pension verbundenen Lasten. So wurden Rechnungen seitens der KELAG, Vorschreibungen für Wasser, Wirtschaftskammerumlage, Kommunalabgaben, Steuern etc. von dem auf meinen Namen eingerichteten Konto bei der R Ort1 abgebucht. Wie ich bereits ausgeführt habe, verfügte auch meine Mutter eine Zugriffsberechtigung auf dieses Konto. Weiters halte ich fest, dass die bezughabenden Verträge mit diversen Unternehmungen (Tourismusverband, Lieferanten) auf mich überbunden wurden. Ebenso suchte ich beim Finanzamt Klagenfurt um die Zuweisung einer Steuernummer an.

Über Befragen führt die Bw. weiters aus:

Außer dem Testament vom 11.1.2005 gab es keine Vereinbarung, etwa Schenkung auf den Todesfall, welche bestimmt, dass mein Sohn C den Pensionsbetrieb im Falle meines Ablebens erhalten würde.

CK gibt über Befragen zu Protokoll:

Vorrangiges Ziel meiner Familie war es, den Betrieb schuldenfrei zu führen. Eine Zustimmung meiner Mutter dahingehend, die Höchstbetragshypothek durch Aufnahme weiterer Kredite auszunützen, war daher obsolet. Diese Frage stellte sich für mich nicht.

Seit der Betriebsübergabe wurde der Pensionsbetrieb laufend saniert. Sukzessive wurden Jahr für Jahr einzelne Zimmer renoviert, die durchschnittlichen Kosten für diese Maßnahmen beliefen sich auf ca. € 20.000,00 p.a. Diese Aufwendungen wurden aus laufenden Einnahmen zur Abdeckung gebracht. Die Aufnahme eines Kredites erwies sich

als nicht notwendig. Im Jahr 2006 erfolgte eine neue Dacheindeckung sowie die Sanierung der Fassade. Die hiefür anerlaufenen Kosten beliefen sich auf € 25.000,00, welche zur Gänze fremdfinanziert wurden. Zu diesem Zwecke wurde bei der Raika Ort1, Zweigstelle ORt1 , ein Kredit aufgenommen, welcher durch mein Sparbuch besichert worden ist.

Die Bw. gibt über Befragen an:

Wie bereits im Testament vom 11.1.2005, Pkt, IV ausgewiesen, haben meine Kinder KD und L auf ihren Pflichtteil verzichtet. Festhalten möchte ich, dass meine Tochter L K, nunmehr verehelichte H, eine weitere Pflichtteilsverzichtserklärung, notariell beglaubigt vor dem öffentlichen Notar Dr. MR, abgegeben hat. Über den Zeitpunkt dieser Willenserklärung kann ich keine Angaben machen.

[..]

Die Bw. setzt fort:

Mit meinem Sohn K. wurde keine weitere Vereinbarung betreffend Pflichtteilsverzicht abgeschlossen. Dieser gab seine Verzichtserklärung im Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 10.9.1994, Eintrag 89 im Geschäftsregister des öffentlichen Notars Dr. T, ab.

Über Befragen durch den Amtsvertreter gibt CK an:

Wenn mir vorgehalten wird, dass lt. Pkt. 3. der Niederschrift vom 31.3.2006 die Abrechnungen über Abfall-, Wasser- und Kanalgebühren nach wie vor auf den Namen meiner Mutter lauten würden, so gebe ich an, dass ich den zuständigen Unternehmungen zeitgerecht eine Mitteilung betreffend der Betriebsübertragung zukommen habe lassen. Auch wurde von mir die Hausbank R Ort1 zeitnahe von diesem Umstand informiert.

Der Amtsvertreter insistiert auf Beibringung von Unterlagen, die bestätigen, dass eine zeitgerechte Information betreffend die Übertragung des Unternehmens an den Sohn der Bw. erfolgt ist. Hinsichtlich des betrieblichen Bankkontos würde eine diesbezügliche Bestätigung der Bank ausreichen. [..]"

Mit Datum 20.11.2009 beauftragte die bislang steuerlich nicht vertretene Bw. die Steuerberatungskanzlei StB mit der Wahrnehmung ihrer steuerlichen Interessen im gegenständlichen Verfahren. Mit Eingabe vom 16.12.2009 führte der steuerliche Vertreter aus, dass in der testamentarischen Anordnung vom 28.6.1993, mit welcher zwischen den Eheleuten K wechselseitig festgelegt worden sei, dass der Pensionsbetrieb an eines der drei gemeinsamen Kinder entweder unter Lebenden zu übergeben oder von Todes wegen zu hinterlassen sei, ein Veräußerungsverbot zu erblicken sei. Die besagte Verfügung sei auch grundbücherlich sichergestellt worden. Weiters sei testamentarisch festgehalten worden, dass eine Belastung der Liegenschaft mit einem Betrag von höchstens S 500.000,- gestattet sei. Sonach sei es den Eheleuten K nicht mehr möglich gewesen, die Liegenschaft zu veräußern und nur noch beschränkt zu belasten. Es sei somit bereits im Jahre 1999 ein Veräußerungs- und eingeschränktes Belastungsverbot zugunsten der gemeinsamen Kinder vorgelegen und sei es somit der Bw. nicht mehr möglich gewesen nach dem Tode ihres Gatten frei über die Liegenschaft zu verfügen.

Mit Datum 11.1.2005 habe die Bw. sodann testamentarisch festgehalten, dass ihr Sohn CK der Alleinerbe ihres Vermögens sein solle. Mit Notariatsakt vom 4.4.2006 sei sodann ein

Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten von CK vereinbart worden, welches auch verbüchert worden sei.

Des Weiteren sei bereits am 10.5.1994 ein Pflichtteilsverzichtsvertrag zwischen den Ehegatten K einerseits und ihren Kindern KD, C und L andererseits abgeschlossen worden. In diesem Vertrag sei festgehalten worden, dass die Kinder und deren Nachkommen gegenüber ihren Eltern auf die Geltendmachung von Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüchen verzichten.

Der steuerliche Vertreter hielt die von Seiten der Bw. vertretene Rechtsansicht wie folgt fest:

„Zusammenfassend kann gesagt werden, dass sich die Eheleute K bereits im Jahr 1993 verpflichtet haben, den Pensionsbetrieb an eines der gemeinsamen Kinder zu übergeben bzw. zu hinterlassen und erfolgte diesbezüglich auch eine grundbücherliche Sicherstellung. Auch die Belastung der Liegenschaft wurde bereits eingeschränkt und lag bereits ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten der gemeinsamen Kinder vor. Ende des Jahres 2004 wurde fixiert, dass Herr K den Betrieb inklusive Betriebsliegenschaft übernehmen wird und ist dies auch aufgrund des Testamente vom Jänner 2005 von Frau K erkennbar. Überdies wurde im April 2006 ein zusätzliches Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten von Herrn CK einverlebt, welches das bereits bestehende wirtschaftliche Eigentum (aufgrund der Testamente vom Juni 1993 und Jänner 2005) an der Liegenschaft bestärkt. Auch die Lastentragung ist zu Beginn des Jahres 2005 auf Herrn K übergegangen und ist dies auch aus den beiliegenden Eingangsrechnungen ersichtlich. Da sowohl ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingeräumt wurde, die Lastentragung übergegangen ist und auch das zivilrechtliche Eigentum spätestens mit dem Tod des Übergebers auf den Betriebsübernehmer übertragen wird, kann trotz Zurückbehaltung des zivilrechtlichen Eigentums das Betriebsgrundstück zu Buchwerten ins wirtschaftliche Eigentum des Übernehmers übergehen und würde dies zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven bei Frau Bw. führen.“

Die Bw. brachte zum Beweise ihres bisherigen Vorbringens sowie dafür, dass ihr Sohn C ab dem Zeitpunkt der Übergabe sämtliche mit dem Betrieb zusammenhängenden Lasten getragen hatte, nachstehende Urkunden (in Ablichtung) zur Vorlage:

1. Wechselseitiges Testament der Eheleute K vom 28.6.1993

Diese in Gegenwart des öffentlichen Notars Dr. T errichtete Urkunde enthält – auszugsweise – folgende wesentliche Bestimmungen:

[..]

III.

Wir berufen uns für den Fall der aufrechten Ehe im Ablebenszeitpunkt gegenseitig zu Erben unseres Nachlasses.

Der überlebende Ehepartner ist jedoch verpflichtet, das gesamte unbewegliche Nachlassvermögen, somit unseren Pensionsbetrieb, nach seiner freien Wahl an eines unserer gemeinsamen Kinder entweder unter Lebenden zu übergeben oder von Todeswegen zu hinterlassen.

Mangels entsprechender Verfügung steht unseren gemeinsamen Kindern ein unentgeltliches Aufgriffsrecht zu gleichen Teilen zu.

Die obige Eigentumsbeschränkung ist grundbücherlich sicherzustellen.

Trotz der obigen Eigentumsbeschränkung ist der Überlebende berechtigt, das unbewegliche Vermögen bis zu einem Höchstbetrag von drei Millionen Schilling nach dem heutigen Geldwert im Sinne der unten stehenden Wertsicherungsklausel zu belasten, ohne hiefür der Zustimmung der Kinder zu bedürfen.

IV.

Wir sind in Kenntnis über die wesentlichen Bestimmungen des Pflichtteilsrechtes. Wir wünschen nicht, daß nach dem Ableben des Erstversterbenden von uns von den Kindern Pflichtteilsansprüche geltend gemacht werden. Voraussichtlich werden unsere Kinder daher uns gegenüber einen Pflichtteilsverzicht abgeben.

Der Zweitversterbende von uns vermachte den weichenden Kindern als Pflichtteil einen Betrag von je Schilling einer Million (S 1.000.000,-). [...]

2. Nachtrag vom 11.3.1999 zum Testament vom 28.6.1993

Mit dieser in Gegenwart des öffentlichen Notars Dr. M erstellten Verfügung wurde das wechselseitige Testament vom 28.6.1993 wie folgt abgeändert:

Erstens: Im letzten Absatz des Punktes III. unseres Testamente vom 28.6.1993 setzen wird den Höchstbetrag von S 3.000.000,- (drei Millionen Schilling) auf S 500.000,- (fünfhunderttausend Schilling) herab.

Zweitens: Den zweiten Absatz des Punktes IV. unseres Testamente vom 28.6.1993 haben wir auf und fassen diesen neu wie folgt:

„Der Zweitversterbende von uns vermachte den weichenden Kindern je einen Betrag von S 500.000,- (fünfhunderttausend Schilling). Sollte unser Sohn KD K ein weichendes Kind sein, beträgt sein Barbetrag nur S 300.000,- (drei hunderttausend Schilling). [...]“

3. Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 10.5.1994

4. Testament der Bw. vom 11.1.2005

In dieser vor dem öffentlichen Notar Dr. M errichteten Urkunde wurde ua. festgehalten:

[...]

Zweitens: Zum Alleinerben meines ganzen beweglichen und unbeweglichen Nachlassvermögens setze ich meinen Sohn Herrn CK, geb. Datum1, Koch, Wohnort, Adresse1, ein.

Drittens: Meinem Sohn Herrn KD K, geb. Datum2, Geschäftsmann, PLZ1 Ort3, Str1, vermache ich einen Betrag von € 21.810,- zahlbar binnen eines Jahres nach meinem Ableben. [...].

5. Vertrag zwischen der Bw. und CK betreffend die Einräumung einer Beschränkung nach § 364c ABGB zugunsten CK vom 4.4.2006

6. Bestätigungsschreiben der R Ort1 vom 19.11.2009 betreffend Kontoübernahme durch CK per 1.1.2005

7. Rechnung vom 25.11.2004 über geliefertes Heizöl extra leicht

8. Rechnung Fa. Lt vom 8.11.2004 betreffend Drehtürschrank**9. Stromabrechnung KELAG vom 16.8.2005****10. Kundenanlageblatt Kaufhaus vom 10.3.2005****11. Rechnung vom Tourismusverband Se vom 17.1.2005****12. Rechung Fa. CC Gastro Service GmbH vom 28.5.2005****13. Rechnung Fa. Ap betreffend Heizöllieferung vom 23.2.2005 (mit Vermerk „Namensänderung CK“)**

Mit Ergänzungseingabe vom 28.6.2010 führte die steuerliche Vertretung ins Treffen, dass die Bw. ihre Gewerbeberechtigung Ende September 2004 zurückgelegt habe. Gleichzeitig habe CK einen Gewerbeschein zur Führung einer Frühstückspension beantragt. Mit 1.10.2004 habe er sodann die Führung des Unternehmens übernommen. Die Tragung sämtlicher mit dem Betrieb zusammenhängender Lasten, wie etwa Personalkosten für zwei ab Mai 2005 eingestellte Zimmermädchen, sei durch CK erfolgt. Zum weiteren Nachweise darüber, dass CK ab der Betriebsübernahme sämtliche Kosten getragen habe, wurden Belege im Zusammenhang mit Beitragsvorschreibungen seitens der Wirtschaftskammer, Vorschreibungen des Tourismusverbandes, Telefonrechnungen, Rechnungen betreffend Werbeeinschaltungen udgl. zur Vorlage gebracht. All diese Belege weisen CK als Rechnungsempfänger aus. Darüber hinaus seien, so das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, auch sämtliche Instandhaltungs- und Sanierungsaufwendungen am Betriebsobjekt von CK getragen worden. Zum Beweise für die Richtigkeit dieses Vorbringens wurden diverse Eingangsrechnungen (bspw. Re des Installationsbetriebes WF vom 29.11.2005 über € 2.224,02 betreffend durchgeführte Sanitärinstallationen), aus denen CK als Auftraggeber hervorgeht, vorgelegt.

Ferner wurde vorgebracht, dass die Bw. mit Datum 11.1.2005 ein Testament erstellt habe, mit welchem sie ihren Sohn C zum Alleinerben eingesetzt habe. Die beiden weichenden Kinder L K, verehelicht H, und KD K seien entsprechend abgefunden worden. Die steuerliche Vertretung legte zur Untermauerung ihres Vorbringens ein am 26.6.2000 datiertes Schreiben vor, in welchem L K den Erhalt von S 200.000,- als Erbteilsvorauszahlung bestätigt. Diesen Betrag habe sie für den Ankauf eines Baugrundstückes erhalten. Zur Vorlage gebracht wurde weiters eine zwischen der Bw. als Schenkgeberin und L K als Schenknehmerin abgeschlossene Schenkungsvereinbarung über eine am 27.12.2002 erfolgte Sparbuchschenkung. Darin wird festgehalten, dass die Bw. ihrer Tochter L das bei der R Ort1 . zu Konto Nr. 777 geführte

Sparbuch unentgeltlich übergeben hat. Laut Schenkungsvereinbarung habe der Einlagenstand dieses Sparbuchs im Zeitpunkt der Übergabe € 21.803,- betragen.

Die steuerliche Vertretung ergänzte, in Ansehung des Umstandes, dass sowohl ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten von CK vorliege, die Nutzenziehung sowie Lastentragung durch CK im Rahmen des übernommenen Betriebes erfolgt sei und zudem vereinbart worden sei, dass das zivilrechtliche Eigentum an der Liegenschaft spätestens mit dem Ableben der Bw. auf CK übertragen werde, würden die Voraussetzungen für das wirtschaftliche Eigentum von CK am Betriebsobjekt vorliegen.

In der am 1.7.2010 fortgesetzten Berufungsverhandlung brachte die Bw. ergänzend vor, für sie und ihren verstorbenen Gatten CK sen. sei bereits seit eh und je festgestanden, dass ihr gemeinsamer Sohn C den Betrieb erben würde. Ein schriftlicher Übergabevertrag sei nicht abgeschlossen worden; ebenso wenig sei eine Probezeit vereinbart, noch eine sonstige Befristung vertraglich zugrunde gelegt worden. Auch habe sie weder ein Nutzungsentgelt erhalten noch sei ein Fruchtgenussrecht vereinbart worden. Ihr Sohn C sei nach dem Ableben ihres Gatten stets für sie bzw. den Betrieb da gewesen und wohne auch bei ihr. Die Frage, was mit der Pension im Falle einer Testamentsänderung zu geschehen habe, habe sich für sie nie gestellt. Aus diesem Grunde habe sie auch keinerlei Vorkehrungen hinsichtlich einer Rückabwicklung der aufgrund des testamentarischen Willens getroffenen Dispositionen getroffen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. hielt fest, dass seines Erachtens nach sämtliche der in Rz 5570 der EStR 2000 geforderten Kriterien vorliegen würden. Auch sei aufgrund der hier vorliegenden familiären Situation offenkundig, dass Sohn C im Erbwege zivilrechtliches Eigentum am Objekt erlangen würde. Aus diesem Grunde seien die beiden Geschwister KD und L bereits zu Lebzeiten der Bw. abgefunden worden.

Der steuerliche Vertreter beantragte, der erkennende Senat möge der Berufung Folge geben und den Übernehmer CK aufgrund der gegebenen Sachlage als wirtschaftlichen Eigentümer der Betriebsliegenschaft anerkennen. Für den Fall der Abweisung seines Hauptbegehrens beantragte der steuerliche Vertreter in eventu die Anwendung der Befreiungsbestimmung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 bzw. die Anwendung des Hälftesteuersatzes nach § 37 Abs. 1 leg. cit.

Im weiteren Verlauf des Berufungsverfahrens wurden die beiden Kinder der Bw., KD K und L H, geb. K, am 5.7.2010 zeugenschaftlich einvernommen.

Der Zeuge KD K gab im Zuge der Einvernahme wörtlich Nachstehendes zu Protokoll:

„Richtig ist, dass ich von meinen Eltern bzw. von meiner Mutter zwei Beträge im Ausmaß von insgesamt S 500.000,00 erhalten habe. Die erste Tranche wurde am 1.4.1996 in Höhe von S 200.000,00 unter dem Titel eines Darlehens zur Auszahlung gebracht. In weiterer Folge wurde der Rechtsgrund dieser Auszahlung einvernehmlich insoferne abgeändert, als dass dieser Betrag als Schenkung in Anrechnung auf den Erbteil gelten sollte.

Die zweite Tranche wurde kürzlich, nämlich am 18.6.2010, über € 21.810,00 seitens meiner Mutter in Gegenwart von Dr. MR, öffentlicher Notar in Ort1, zur Auszahlung gebracht. Weitere Beträge sind weder versprochen noch ausbezahlt worden. Zur Rechtsnatur dieser beiden Beträge gebe ich an, dass diese als Abfindung dafür gedacht waren, dass mein jüngerer Bruder CK die Strandpenion L erben sollte.

Für mich stand es ca. zu Beginn der 90er Jahre fest, dass ich die Pension L nicht übernehmen werde. Meine beruflichen Ziele waren völlig anders gelagert, ich pachtete 1991 in EK das Tenniszentrum; der Pachtvertrag lief vorerst auf fünf Jahre. Nach Ablauf des Pachtverhältnisses gründete ich eine Autoverglasungsfirma in Ort3. Diese Tätigkeit übe ich nunmehr ca. 15 Jahren aus.

Einen ausdrücklichen Erbsverzicht gegenüber CK bezüglich die Pension L habe ich bis dato nicht abgegeben; eine derartige Frage stellte sich für mich bis jetzt zu keinem Zeitpunkt. Für mich war es immer klar, dass mein Bruder CK die Pension erhalten soll.

Ich habe zwar zu Beginn der Tätigkeit meiner Eltern im Pensionsbetrieb fallweise mitgearbeitet, seitdem ich jedoch selbständig ein Unternehmen in Ort3 betreibe, wäre es mir schon aus zeitlichen Gründen nicht mehr möglich, meiner Mutter bzw. meinem Bruder Hilfe anzubieten und diese bzw. ihn in der Führung der Pension zu unterstützen.

Für den äußerst unwahrscheinlichen Fall, dass sich meine Mutter mit meinem Bruder C zerstreiten würde und ihn hinsichtlich der Pension L enterben würde, so gebe ich an, dass ich bereits aufgrund meiner beruflichen und familiären Situation keinerlei Interesse hätte, den Pensionsbetrieb zu übernehmen.

Zur baulichen Gestaltung der Pension L gebe ich an, dass es sich hiebei um ein Gebäude handelt. Im Erdgeschoß ist die private Wohnung meiner Mutter situiert. Mein Bruder C wohnt in der Wohnung meiner Mutter und hat dort ein Zimmer. Das Wohnzimmer wird von den beiden gemeinsam benutzt.

Wenn mir die erste Seite der Homepage der Strandpenion L (Ausdruck vom 5.7.2010) vorgehalten wird, so gebe ich dazu an:

Erdgeschoßseitig rechts (Pkt. 1) befindet sich die Terrasse bzw. der Frühstücksraum, Pkt.2 der Haupteingang, Pkt. 3 Büro, Pkt. 4 Wohnzimmer meiner Mutter bzw. meines Bruders C, Pkt. 5 Küche meiner Mutter und meines Bruders C und Pkt. 6 Schlafzimmer meiner Mutter.

Nochmals festhalten möchte ich, dass es sich bei meiner Mutter und meinem Bruder um eine eingeschworene Gemeinschaft handelt, die sich beide seit Jahren sehr gut ergänzen.“

Die Zeugin L H gab über Befragen unbeeidet vernommen an:

„Richtig ist, dass ich von meiner Mutter zwei Zahlungen in Gesamthöhe von S 500.000,00 erhalten habe. Die erste Tranche wurde am 26.6.2000 in Höhe von S 200.000,00 als Erbteilsvorauszahlung für den Ankauf eines Grundstückes zwecks Errichtung eines Eigenheimes zur Auszahlung gebracht. Die zweite Tranche erfolgte in Form einer Sparbuchschenkung mit Datum 27.12.2002. Der Einlagensaldo des bei der Raika Ort1 geführten Sparbuches KtoNr. 777 belief sich auf € 21.803,00.

Die beiden Beträge wurden als vorzeitiges Erbe ausgezahlt. Für mich war es immer klar, dass mein Bruder C die Pension L erben sollte. Von der Ausbildung her bin ich zwar

gelernte Touristikkauffrau (Fremdenverkehrskolleg), habe mich jedoch nach meiner ersten Karenz umschulen lassen und bin seitdem im Bank1 als Sekretärin tätig.

Aufgrund meiner Lebenssituation habe ich kein Interesse, die Pension L zu führen. Ich würde dazu auch einen mich unterstützenden Partner brauchen, welcher auch die notwendigen handwerklichen Fertigkeiten, die mit der Führung eines derartigen Betriebes verbunden sind, aufweist.

Einen ausdrücklichen Erbverzicht gegenüber meinem Bruder C hinsichtlich Übernahme der Pension im Erbwege habe ich nicht abgegeben. Eine derartige Frage stellte sich für mich jedoch nicht. Für mich jedenfalls ist mein Bruder C der logische Betriebsnachfolger. Was geschehen würde, wenn meine Mutter ihre letztwillige Verfügung zu Lasten C umstoßen würde, darüber habe ich mir noch keine Gedanken gemacht. Für mich ist eine derartige Situation überhaupt nicht vorstellbar, da meine Mutter und mein Bruder sich ergänzen. Das Verhältnis von C gegenüber meiner Mutter ist wesentlich enger als meines ihr gegenüber.

Ich habe in der Vergangenheit im elterlichen Betrieb nur fallweise mitgearbeitet. Meine Tätigkeiten beschränkten sich auf das Servieren des Frühstücks, Zimmerreinigung und Getränkeausgabe. Zumindest seit dem Zeitpunkt als C hauptberuflich in der Pension mitarbeitete, habe ich keine Hilfstätigkeiten mehr verrichtet. Meine letzte Tätigkeit in der Pension L müsste ca. 20 Jahre her sein.

Abschließend möchte ich festhalten, dass bereits zu Lebezeiten meines 1999 verstorbenen Vaters vereinbart wurde, dass C die Pension erhalten solle. Er wurde diesbezüglich auch vom Vater in die Betriebsführung eingeschult. Eine derartige erhielten weder ich noch glaublich mein älterer Bruder K.."

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 begünstigt die unentgeltliche Betriebsübergabe wie folgt:

Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) eines Betriebes anzusehen ist, unentgeltlich übernommen, so hat der Rechtsnachfolger die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers (Anteilinhabers) zu übernehmen.

Wird ein Betrieb (Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) unentgeltlich übertragen (Schenkung oder Erbschaft), wird die Aufdeckung stiller Reserven vermieden und auf den Erwerber verschoben. Wenn allerdings bei einer **unentgeltlichen Betriebsübertragung das Gebäude** vom Betriebsübergeber **zurückbehalten** wird, dann führt dies grundsätzlich zur **Entnahmesteuierung beim Übergeber** sowie zum Verlust der Gebäude- AfA beim Übernehmer. Diese **Folgen treten nur dann nicht** ein, wenn das **wirtschaftliche Eigentum am Gebäude auf den Übernehmer** übergeht.

Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums findet gesetzlichen Niederschlag in § 24 Abs. 1 lit. d BAO. Gemäß dieser Bestimmung werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt somit nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch dann auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die **positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann.** Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des **Gesamtbildes der Verhältnisse** des jeweiligen Falles festzustellen (vgl. VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042, mwN).

Stoll, Kommentar zur BAO I, 296, sieht ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zu Gunsten des Fruchtgenussberechtigten (nur) als ein mögliches Indiz dafür an, diesem wirtschaftliches Eigentum zuzuerkennen (vgl. VwGH 25.1.2006, Zl. 2002/13/0042, mwN).

Nach der Verwaltungspraxis (vgl. EStR 2000, Rz 5570) kann das Betriebsgebäude trotz Zurückbehaltung des zivilrechtlichen Eigentums zu Buchwerten ins wirtschaftliche Eigentum des Übernehmers übergehen, wenn – kumulativ – folgende Voraussetzungen gegeben sind:

- Zugunsten des Übernehmers ist ein Veräußerungs- und Belastungsverbot festgelegt,
- die Nutzenziehung und Lastentragung erfolgt durch den Übernehmer im Rahmen des übernommenen Betriebes und
- es wird vereinbart, dass das zivilrechtliche Eigentum spätestens mit dem Tod des Übergebers auf den Betriebsübernehmer übertragen wird oder der Eigentümer muss sich verpflichten, einer grundbürgerlichen Belastung mit Verbindlichkeiten des Betriebsübernehmers jederzeit zuzustimmen.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass das im dritten Punkt genannten Kriterium des Vorliegens einer Vereinbarung hinsichtlich des Überganges des zivilrechtlichen Eigentums an den Übernehmer erst mit Wartungserlass 2006 in die EStR 2000 implementiert wurde. Eine derartige Regelung war weder im Zeitpunkt der Betriebspflege (zu diesem standen die EStR 2000 in der Fassung des BMF Erlasses vom 22.3.2005, 06 0104/9-IV/6/00, in Geltung) noch im Zeitpunkt der Betriebsübertragung in den besagten Richtlinien explizit ausgewiesen.

Generell ist festzuhalten, dass die EStR 2000 in rechtlicher Hinsicht als Erlass zu qualifizieren sind. Erlasses stellen Auslegungsbehelfe dar, die in der Regel von den obersten Verwaltungsorganen bzw. -behörden erlassen werden und vornehmlich dazu dienen, eine gleichförmige Rechtsanwendung durch die ihnen unterstellten Behörden (hier Finanzämter) zu

gewährleisten. Die EStR 2000 sind als praktische Kompilation verwaltungsgerichtlicher Judikatur anzusehen, welche jedoch nicht den Zweck verfolgen, sämtliche im Steuerrechtsleben sich ergebende Sachverhalte abzudecken. Derartiges wird vom Verfasser insbesondere im Hinblick auf die gebotene Übersichtlichkeit der Reglementierung auch nicht angestrebt.

Der Senat hatte gegenständlich zu prüfen, ob aufgrund des hier vorliegenden Gesamtbildes der Verhältnisse, insbesondere aufgrund der durch Testamente, Legate bzw. sonstiger Vereinbarungen geschaffenen Rechtslage im Zusammenhang mit der gegebenen faktischen Situation, dem Sohn der Bw., CK, ab dem Zeitpunkt der Betriebsübergabe die Position eines wirtschaftlichen Eigentümers in Bezug auf das Gebäude zugekommen ist.

Fakt ist, dass die Eheleute K im wechselseitigen Testament vom 28.6.1993 sich gegenseitig verpflichteten, den Pensionsbetrieb, welchen sie im Jahre 1981 erworben und durch aufwändige Umbaumaßnahmen modernisiert hatten, nach freier Wahl des Zweitversterbenden an eines der drei gemeinsamen Kinder entweder unter Lebenden zu übergeben oder von Todes wegen zu hinterlassen. Im Testamentsnachtrag vom 11.3.1999 wurde die ursprünglich eingeräumte Möglichkeit die Betriebsliegenschaft mit S 3.000.000,- zu belasten, auf eine Belastungsobergrenze von S 500.000,- eingeschränkt. Die dem Zweitversterbenden auferlegte Verpflichtung, die Liegenschaft einem der gemeinsamen Kinder zu hinterlassen, wurde auch grundbürgerlich als „Überlassungs- bzw. Hinterlassungsverpflichtung“ zugunsten KD K, geb. Datum2, CK, geb. Datum1, sowie L K, geb. Datum3, grundbürgerlich sichergestellt.

Damit wurde – wirtschaftlich gesehen – der Bw. als überlebende Ehegattin in Bezug auf das Betriebsobjekt dieselben Beschränkungen auferlegt, die diese im Falle eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes gemäß § 364c ABGB zugunsten der berechtigten Kinder zu tragen gehabt hätte. Der Unterschied zwischen der hier vorliegenden „Überlassungs- und Hinterlassungsverpflichtung“ und der vom Finanzamt ventilierten Beschränkung nach § 364c ABGB zugunsten des Übernehmers liegt darin, dass gegenständlich aufgrund der testamentarischen Auflage jedes der drei Kinder potentiell begünstigt wurde.

Entscheidungswesentlich für die rechtliche Positionierung von CK als wirtschaftlicher Eigentümer ist ua. die Frage, ob die zugunsten des Übernehmers testamentarisch auferlegte Eigentumsbeschränkung (bereits) im Zeitpunkt der Betriebsübergabe voll zum Tragen kam und dieser aufgrund des Gesamtbildes der hier vorliegenden Verhältnisse mit einem sehr hohen Grad an Wahrscheinlichkeit als zukünftiger Erbe der Betriebsliegenschaft anzusehen ist. In einem derartigen Falle würde nach Ansicht des erkennenden Senates das verbücherte Überlassungs- und Hinterlassungsgebot die Beschränkung nach § 364c ABGB gänzlich substituieren.

Aktenkundig ist, dass in Pkt. I.) des Pflichtteilsverzichtsvertrages vom 10.5.1994 zwischen CK sen. und Bw. (Bw.) einerseits und deren gemeinsamen Kindern KD K, CK und L K andererseits, wörtlich Nachstehendes festgehalten wurde:

„Herr KD K, Herr CK und Frau L Bw. verzichten hiemit für sich und ihre Nachkommen darauf, gegenüber ihren Eltern, den Ehegatten CK, geboren Datum 9.1933, und Bw., geboren Datum 10.1938, deren Erben oder sonstigen Übernehmern ihres Vermögens Pflichtteils- oder Pflichtteilsergänzungsansprüche geltend zu machen.“

Aus dem Testamentsnachtrag vom 11.3.1999 geht hervor, dass der Zweitversterbende sich verpflichtet hatte, den weichenden Kindern, also jenen beiden Kindern, welche die Strandpension L nicht übernehmen sollten, wertgesichert einen Barbetrag von S 500.000,- als Abfindung zu vermachen.

Laut Aussage der Bw. wurde ein formeller Übergabsvertrag nicht abgeschlossen. Der Betrieb wurde im Oktober 2004 de facto unter Zurückbehaltung des zivilrechtlichen Eigentums am Betriebsobjekt an CK übergeben und wurde dieser Umstand auch per Schreiben vom 31.1.2005 dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

In dem am 11.1.2005, also zeitnah zur erfolgten Übergabe des Betriebes an CK in Gegenwart des öffentlichen Notars Dr. M verfassten Testamente setzte die Bw. ihren Sohn C zum Alleinerben ein.

Wie in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 12.11.2009 erstmals zum Vorschein kam, hatte L H, die Tochter der Bw., bereits eine Abfindung in Höhe von S 500.000,- in Form eines am 26.6.2000 übergebenen Barbetrag in Höhe von S 200.000,- sowie einer am 27.12.2002 erfolgten Sparbuchschenkung von € 21.803,- erhalten. Aus diesem Grunde sei L, so die Bw., im Testament vom 11.1.2005 auch nicht mehr bedacht worden. Ihre Tochter sei in Bezug auf ihren Erbteil voll befriedigt worden.

Ihr Sohn KD sei bereits im April 1996 mit einem ersten Teilbetrag von S 200.000,- abgefunden worden. Der versprochene Restbetrag von € 21.803,- wurde diesem am 18.6.2010 übergeben. Die Bw. erklärte, dass die Auszahlung der Abfindungsbeträge nach Maßgabe ihrer finanziellen Ressourcen bzw. Möglichkeiten erfolgt sei. Aus diesem Grunde sei auch die letzte Abfindungstranche an KD K erst später zur Auszahlung gelangt.

Für den erkennenden Senat ergibt sich aus der hier vorliegenden Sachlage eine Indizienkette, die Anlass dazu gibt, CK wirtschaftliches Eigentum in Bezug auf das Betriebsobjekt zuzuerkennen.

Zum einen war die Bw. aufgrund der ihr auferlegten intabulierten „Überlassungs- und Hinterlassungsverpflichtung“ trotz ihrer Stellung als zivilrechtliche Eigentümerin in ihrem

Handlungsspielraum derart eingeschränkt, dass diese nach dem Ableben ihres Gatten CK sen. am 12.5.1999, nicht mehr frei über die Liegenschaft EZ 111 der KG Sn („Strandpension L“) verfügen konnte. Sonach war es dieser nicht mehr gestattet, eine Veräußerung der Strandpension vorzunehmen bzw. diese erheblich, dh. über einen Betrag von S 500.000,- hinausgehend, (hypothekarisch) zu belasten. Die Möglichkeit die Liegenschaft überhaupt zu belasten wurde im Berufungsverfahren – für den erkennenden Senat durchaus glaubwürdig – mit der Notwendigkeit der Fremdmittelaufnahme für die Durchführung von Reparaturmaßnahmen (Dacherneuerung) begründet. In Ansehung des Wertes des Betriebsobjektes – dieser wurde seitens der Bp mit € 450.000,- angesetzt – wird die eingeräumte Belastungsmöglichkeit von € 36.337,20 / S 500.000,- als marginal eingestuft.

In Anbetracht der Tatsache, dass der Bw. aufgrund der ihr testamentarisch auferlegten Kautelen, jene typischerweise mit dem Eigentumsrechte verbundenen Herrschaftsmerkmale (Verkauf, Belastung) gänzlich bzw. im Hinblick auf die bestehende Belastungsmöglichkeit zu einem überwiegenden Teil versagt blieben, reduziert sich ihr Eigentumsrecht am Betriebgebäude „Strandpension L“ nach Ansicht des erkennenden Senates auf die äußere, rein formale Rechtshülle.

Die Aussage der Bw., wonach im Familienverband Übereinkunft darüber erzielt worden sei, dass CK die Pension L erhalten bzw. erben solle, ist glaubwürdig und lässt für den erkennenden Senat keine Zweifel aufkommen. Dieses Vorbringen wurde zudem durch die zeugenschaftliche Einvernahme der beiden „weichenden Kinder“ KD K und L H vollinhaltlich bestätigt.

Untermauert wird das diesbezügliche Berufungsvorbringen überdies durch die von Seiten der Bw. vorgenommenen faktischen Dispositionen. Wie bereits ausgeführt, hatte die Bw. jene im wechselseitigen Testament vom 28.6.1993 bzw. in dem dazu ergangenen Testamentsnachtrag vom 11.3.1999 als Legat für die weichenden Kinder festgehaltenen Abfindungssummen (je S 500.000,-) tatsächlich auch an diese zur Auszahlung gebracht.

Mit der Annahme dieser Beträge gaben sowohl L H als auch KD K konkludent zu erkennen, dass diese mit der Übernahme der Strandpension L durch deren Bruder C einverstanden sind. Dass jener Abfindungsanteil, welcher im April 1996 ursprünglich als Darlehen tituliert an KD K zur Auszahlung gebracht wurde, in weiterer Folge, und zwar noch zu Lebzeiten von CK sen., durch Novation in eine Schenkung unter Anrechnung auf den Erbteil abgeändert wurde, erweist sich in diesem Zusammenhang als unschädlich. Die von den Eheleuten K diesbezüglich gewählte Gangart erscheint insbesondere im Lichte der übrigen erbrechtlich getroffenen Dispositionen, welche als äußerst vorsichtig und überbedacht zu qualifizieren sind – so wurde

von sämtlichen Kindern bereits im Jahre 1994 eine Pflichtteilsverzichtserklärung abverlangt – als durchaus glaubwürdig.

Glaublich erscheint auch das Vorbringen der Bw., wonach sich im Laufe der Zeit für sie immer mehr herauskristallisiert habe, dass CK den Betrieb übernehmen solle. Dies insbesondere im Blickwinkel des Umstandes, dass es ausschließlich CK war, der die Bw. nach dem Ableben ihres Gatten im Jahre 1999 unterstützt hat und bis zum Übergabezeitpunkt hauptberuflich im Angestelltenverhältnis für seine Mutter tätig war.

Der Umstand, dass der zweite Teil der Abfindungssumme an KD K erst im Juni 2010 zur Auszahlung gelangt ist – indes Tochter L bereits in den Jahren 2000 und 2002 zur Gänze abgefunden wurde – hat auf die grundsätzliche Beurteilung des Abfindungscharakters keine Relevanz. Die Bw. hatte, wie ausgeführt, bereits in der Berufungsverhandlung vom 12.11.2009 in schlüssiger Weise dargelegt, dass sie ohne Rechtspflicht – aufgrund des wechselseitigen Testamentos wären die Abfindungssummen erst binnen Jahresfrist nach ihrem Ableben zur Zahlung fällig – eine vorzeitige Auszahlung der Abfindungsbeträge nach ihren finanziellen Möglichkeiten vorgenommen habe.

Der Umstand, dass ihre beiden Kinder L und K. durch die testamentarisch festgelegten Abfindungsbeträge befriedigt wurden, bildet im Zusammenhang mit der testamentarischen Verfügung vom 11.1.2005 ein gewichtiges Indiz dafür, dass diese als „weichende Kinder“ für eine nach dem Ableben der Bw. zu erfolgende Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums am Betriebsobjekt „L“ nach dem Willen der Bw. nicht mehr in Frage kommen. Diese erbrechtliche Positionierung der beiden genannten Geschwister des Übernehmers trat auch im Zuge ihrer zeugenschaftlichen Befragung deutlich zutage.

Das Vorbringen der Bw. – welche im Übrigen auf den erkennenden Senat einen sehr glaubwürdigen Eindruck hinterließ – dass ihr Sohn CK seit dem Ableben ihres Gatten ständig im Betrieb tätig gewesen sei und diesen seit der Übergabe auch im eigenen Namen und auf eigene Rechnung geführt habe, wurde auch von den beiden Zeugen KD K und L H vollinhaltlich bestätigt. CK, welcher seiner Mutter offenbar sehr nahe steht und gemeinsam mit ihr in einer im Erdgeschoss der Strandpension L situierter Wohnung lebt, wurde zudem auch von seinem Vater auf die Übernahme des Pensionsbetriebes vorbereitet.

Die Aussage des Zeugen KD K, wonach dieser aufgrund seiner beruflichen und persönlichen Verhältnisse an einer Übernahme der Strandpension keinerlei Interesse habe, vermag nach Ansicht des erkennenden Senat angesichts der persönlichen Lebensumstände des Zeugen – dieser betreibt seit nunmehr 15 Jahren ein eigenes Unternehmen (Autoverglasung) in Ort3, zu verfangen. Auch das Vorbringen, dass bereits zeitliche Gründe einer Übernahme bzw. Führung

der Pension entgegenstehen würden, ist im Blickwinkel der beruflichen Tätigkeit des Zeugen durchaus einsichtig.

Einen ebenso glaubwürdigen Eindruck hinterließ die Zeugin L H, die vor Antritt ihrer Karenz als Angestellte im Bank1 tätig war. Diese gab zu Protokoll, dass sie durch die Absolvierung eines Fremdenverkehrskollegs zwar eine einschlägige Ausbildung aufweise, jedoch aufgrund ihrer Lebensumstände an der Führung der Strandpension L kein Interesse habe. Auch diese Zeugin gab an, dass für sie ihr Bruder C als „logischer Betriebsnachfolger“ gelte.

Der erkennende Senat hält es aufgrund der hier vorliegenden familiären Konstellation als äußerst unwahrscheinlich, dass CK nicht das zivilrechtliche Eigentum an der Strandpension L erlangen würde. Sollte entgegen aller Erwartungen durch eine Testamentsänderung der Bw. CK das versprochene zivilrechtliche Eigentum an der „Strandpension L“ versagt bleiben, so wäre aus zivilrechtlicher Sicht eine Rückabwicklung all jener wirtschaftlichen Dispositionen vorzunehmen, welche im Hinblick auf die zu erwartende Erbenstellung getroffen bzw. getätigten wurden. Insbesondere hätte sodann CK Anspruch auf eine angemessene Entschädigung aller durch die Testamentsänderung fruchtlos gewordenen Investitionen am Gebäude in Form einer Leistungskondiktion gegenüber dem Nachlass bzw. dem (-n) Erben. Ebenso wären die beiden jetzigen Noterben KD K und L H zur Herausgabe der erhaltenen Abfindungssummen verhalten.

Darüber hinaus würde sich, wie oben bereits skizziert, im Falle einer gerichtlichen Austragung der Erbstreitigkeit die nicht unwesentliche Frage auftun, ob nicht KD K und L K durch die Annahme der testamentarisch festgelegten Abfindungsbeträge in konkludenter Weise auch gegenüber CK zu erkennen gegeben haben, auf die Pension L zugunsten ihres Bruders zu verzichten.

Die Amtspartei argumentiert im gegenständlichen Verfahren im Wesentlichen damit, der Anerkennung von CK als wirtschaftlicher Eigentümer stehe der Umstand entgegen, dass ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zu seinem Gunsten erstmals mit Vereinbarung vom 4.4.2006 (Notariatsakt zu Gz: 333 des öffentlichen Notars Dr. MR) eingeräumt worden sei. Die steuerliche Rückwirkung von Verträgen sei nach einhelliger Judikatur unzulässig.

Der erkennende Senat hält diesbezüglich fest: Es trifft zu, dass die Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes (§ 364c ABGB) nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur als ein mögliches Indiz dafür angesehen wird, etwa einem Fruchtgenussberechtigten wirtschaftliches Eigentum zuzuerkennen (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021, mwN). Im vorliegenden Fall hatte sich die Bw. als Übergeberin aufgrund der durch das wechselseitige Testament vom 28.6.1993 (Pkt. III.) iVm dem testamentarischen Nachtrag vom 11.3.1999

geschaffenen Bindungen verpflichtet, die Betriebsliegenschaft an eines ihrer Kinder zu hinterlassen bzw. unter Lebenden zu übertragen. Gleichzeitig wurde eine Belastungsbeschränkung verfügt. Sinn dieser Regelung war es, die Fremdenpension in ihrer Substanz für den späteren Erben – welcher der drei Kinder den Betrieb konkret erhalten sollte, stand im Zeitpunkt der Testamentserrichtung noch nicht definitiv fest – zu erhalten. Es trifft zwar zu, dass im Zeitpunkt der Betriebsübergabe an CK, ein formelles Veräußerungs- und Belastungsverbot nach § 364c ABGB zu seinem alleinigen Gunsten nicht bestanden hat, sondern wurde ein solches erst nachträglich mit Vertrag vom 4.4.2006 eingeräumt und verbüchert. Allerdings galt das im Übergabezeitpunkt bereits bestehende, im Jahre 2000 grundbücherlich sichergestellte „Überlassungs- und Hinterlassungsgebot“ in vollem Umfang auch für CK. Damit ist klargestellt, dass der Vereinbarung vom 4.4.2006 lediglich deklarativer Charakter zukommt, zumal diese das Vorliegen einer Beschränkung bekräftigt, welche ohnedies bereits in Form der „Überlassungs- und Hinterlassungsverpflichtung“ seit dem Jahre 1993 obligatorisch, und seit dem Jahre 2000 verdinglicht, bestanden hat.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten: Die hier vorliegenden sich zu einem Gesamtbild zusammenfügenden Sachverhaltsfacetten lassen durchaus die Schlussfolgerung zu, dass CK mit der Übergabe des Betriebes eine Stellung erhielt, die der Position eines wirtschaftlichen Eigentümers auch in Bezug auf das Betriebsgebäude entspricht. Die durch die Überlassungs- und Hinterlassungsverpflichtung äußerst eingeschränkten Dispositionsmöglichkeiten der Bw. hinsichtlich der Betriebsliegenschaft (ua. zugunsten von CK) im Zusammenhang mit den faktischen Verhältnissen in Bezug auf die berufliche und familiäre Stellung der Kinder KD K und L H, die Auszahlung bzw. Annahme der Abfindungssummen, der vertragliche Verzicht der beiden „weichenden Kinder“ auf ihren Pflichtteil sowie das zugunsten von CK verfasste Testament stellen allesamt Indizien für das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum des Übernehmers dar. Auch sind die seitens der Finanzverwaltung in Rz 5570 der EStR 2000 postulierten Tatbildmerkmale nach Ansicht des erkennenden Senates zur Gänze, wenngleich auch in unterschiedlicher Prägung und Intensität, vorhanden. Wohl hätte ein im Rechtskleid einer „Schenkung auf den Todesfall“ zugunsten des Übernehmers abgegebenes Schenkungsversprechen eine stärkere Bindung der Bw. herbeigeführt, dennoch erachtet der Senat aufgrund der hier vorliegenden Faktenlage bzw. Begleitumstände die testamentarische Willensbekundung der Bw. auf Einsetzung ihres Sohnes CK als Alleinerben als ausreichend.

Der Umstand, dass die Nutzenziehung sowie Lastentragung durch den Übernehmer im Rahmen des übernommenen Pensionsbetriebes erfolgt ist, ist ohndies unstrittig. Derartiges ergibt sich aus den zur Vorlage gebrachten Unterlagen und wurde dies seitens der Amtspartei zu keinem Zeitpunkt des zweitinstanzlichen Verfahrens angezweifelt oder gar in Abrede gestellt.

Aufgrund der vorliegenden Berufungsentscheidung war die vom Finanzamt im bekämpften Bescheid in Ansatz gebrachte Versteuerung der stillen Reserven (Entnahmewert € 439.077,64) zu egalisieren. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln sich daher wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt FA	€	448.486,08
abzgl. Gebäudeentnahmewert lt FA	€	439.077,64
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt UFS	€	9.408,44

Abschließend bleibt festzuhalten, dass angesichts der durch diese Entscheidung erfolgten Zuerkennung des wirtschaftlichen Eigentums der Betriebsliegenschaft an CK sich ein formeller Abspruch über die von der steuerlichen Vertretung gestellten Eventualanträge (Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 und des Hälftesteuersatzes) erübrigkt. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass eine für die Anwendung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 idF des Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl I Nr. 180/2004, gemäß § 124b Z 110 EStG erforderliche unwiderrufliche Optionserklärung der Bw. in Bezug auf die Anwendung des ab dem 1.1.2005 geltenden Abgabenänderungsgesetzes auf das Jahre der Betriebsübergabe (2004) nicht vorliegt. Eine derartige Erklärung wäre bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2004 beim Finanzamt einzubringen gewesen. Demzufolge wäre die Befreiungsbestimmung des § 24 Abs. 6 EStG in der vor dem Abgabenänderungsgesetz geltenden Rechtslage anzuwenden gewesen, wonach aber jedwede Überlassung des Gebäudes zur Erzielung betrieblicher Einkünfte als befreiungsschädlich gilt (vgl. § 24 Abs. 6 Z 2 Teilstrich 2 leg.cit. idF des BGBl. I Nr. 73/2003). Abgesehen davon, stellt der hier vorliegende Sachverhalt keine Betriebsaufgabe iSd § 24 Abs. 1 EStG 1988 dar. Durch die Aufgabe des Betriebes muss der Betrieb als lebender selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufgehört haben (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0114). Dies ist gegenständlich nicht der Fall. Die Anwendung des Hälftesteuersatzes (§ 37 Abs. 1 und 5 EStG 1988) bliebe demnach ebenso versagt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 19. Juli 2010