

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Anna Mechtler-Höger, KR Gregor Ableidinger und Dr. Franz Kandlhofer in der Beschwerdesache NameBf, AdresseB, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Wagramer Straße 19 IZD-Tower, 1220 Wien, gegen den Bescheid des FA Wien 2/20/21/22 vom 18.10.2011, betreffend Abweisung eines Antrags auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 gemäß § 299 BAO in der Sitzung am 02.05.2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Bescheid vom 18.10.2011, mit dem der Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde, wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf) stellte mit Schreiben vom 13. September 2011 einen Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 vom 14. September 2010 gemäß § 299 BAO.

Darin führte sie aus, sie sei die Lebensgefährtin des am 2004 verstorbenen X. gewesen. Dieser sei der Inhaber von mehreren Sonnenstudios gewesen. Sie habe im Wege eines Legats zwei Sonnenstudios vermacht erhalten, und zwar das Sonnenstudio in 1160 Wien und jenes in 1170 Wien. Sie habe von diesem Vermächtnis erst im Jahr 2006 erfahren.

Die Übertragung der Sonnenstudios sei anlässlich der Einantwortung des Nachlasses auf Grund des Legatserfüllungsvertrages vom 11.7.2007 mit Wirkung vom 1.8.2007 erfolgt.

In der Zeit zwischen dem Ableben von Herrn X. und der Einantwortung des Nachlasses an die Erben sowie der Übertragung der Sonnenstudios an die Bf sei der Steuerberater Dr. S.

als Verlassenschaftskurator für die Vertretung des Nachlasses tätig gewesen und habe für die Verwaltung und Führung der Sonnenstudios verantwortlich gezeichnet. Die Bf sei seit April 2005 als Angestellte im Unternehmen beschäftigt gewesen.

Im Zeitpunkt der Legatserfüllung habe das Unternehmen einen Überschuss von insgesamt EUR 36.049,99 erzielt, wobei allerdings seitens des Verlassenschaftskurators ein Betrag von rund EUR 45.000,00 an Unterhaltszahlungen an die beiden Kinder des Verstorbenen gezahlt worden sei. Diese Unterhaltszahlungen seien zum Teil zu Unrecht erfolgt und von ihr im Jahr 2010 zum Teil zurückgefordert worden. Die Bf habe aus dem Legat keine Zahlungen erhalten, sondern vielmehr 2006 eine Privateinlage in Höhe von EUR 19.000,00 geleistet, um die Erfüllung der laufenden Zahlungsverpflichtungen des Unternehmens zu gewährleisten.

Während die Sonnenstudios in den Jahren 2004 und 2005 durchwegs Gewinne erzielt hätten, habe sich die wirtschaftliche Lage ab 2006 zunehmend verschlechtert. Daher sei in diesem Jahr eines der Sonnenstudios durch den Verlassenschaftskurator an einen Dritten veräußert worden. Dieses Sonnenstudio sei nicht Teil des Legats gewesen und die Bf sei daher in die Entscheidung über den Verkauf nicht involviert gewesen.

Nach erfolgter Übertragung der Sonnenstudios mit Legatserfüllungsvertrag vom 11.7.2007 habe die Bf auf Grund hoher Verluste im Jahr 2008 eines der Sonnenstudios ohne Gewinn verkauft und im Jahr 2010 das verbleibende Studio verschenkt. Die Übertragungen seien jeweils an Dritte erfolgt.

Die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 seien an die Steuerberatungsgesellschaft A-KG zugestellt worden. Die Bf habe davon erst nach Ablauf der Rechtsmittelfrist Kenntnis erlangt.

Der Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 vom 14.9.2010 werde wie folgt begründet:

#### 1. Zurechnung der Einkünfte vor Legatserfüllung

Einkünfte aus einem Legat seien dem Legatar grundsätzlich erst ab der Übertragung der Einkunftsquelle durch den Erben zuzurechnen ( VwGH 21.4.2009, 2003/15/0022; EStR 2000, Rz 14). Eine Zurechnung vor der zivilrechtlichen Übertragung des Legats sei abweichend davon ausnahmsweise dann möglich, wenn der Legatar die Einkunftsquelle bereits selbst bewirtschaftet oder im Wege eines Verlassenschaftskurators (mit)bewirtschaftet habe und ihm die Früchte daraus zugeflossen seien (EStR 2000, Rz 14).

Dies sei aber im vorliegenden Fall nicht geschehen. Die Bf sei von April 2005 bis zur Übertragung des Legats als Angestellte im Unternehmen tätig gewesen. Sie habe weder als Geschäftsführerin agiert noch sei sie faktisch in die Entscheidungen der Unternehmensführung eingebunden oder für diese verantwortlich gewesen. Sie habe vor Übertragung des Legats auch keinen Zugriff auf die Geschäftskonten gehabt. Die

Verwaltung und Führung sei einzig durch den Verlassenschaftskurator erfolgt. Dieser sei nicht auf Betreiben der Bf ausgewählt bzw beauftragt worden.

Die Bf habe als Angestellte ein entsprechendes Gehalt bezogen, wobei sie allerdings keine zusätzlichen Zahlungen aus den Gewinnen der Sonnenstudios erhalten habe. Ihre Vergütung sei auch nicht so hoch gewesen, dass in wirtschaftlicher Hinsicht eine Beteiligung an den Unternehmensgewinnen angenommen werden könne.

Die Bf habe somit weder die Einkunftsquelle selbst bewirtschaftet noch seien ihr die Früchte daraus zugeflossen. Eine Zurechnung vor der zivilrechtlichen Übertragung des Legats komme daher nicht in Frage. Die Einkünfte der Jahre 2004 bis 2006 seien daher nicht bei der Bf zu erfassen. Eine Zurechnung von allfälligen Einkünften könne erst im Veranlagungszeitraum 2007 erfolgen.

## 2. Umfang des Legats

Herr X. habe bis zu seinem Tod drei Sonnenstudios in 1200 Wien, 1160 Wien und 1170 Wien betrieben. Das Sonnenstudio in 1200 Wien sei im Jahr 2006 vom Verlassenschaftskurator veräußert worden und sei nicht vom Legat umfasst gewesen. Lediglich die beiden Sonnenstudios in 1160 Wien und 1170 Wien seien Gegenstand des Vermächnisses gewesen. Diesbezüglich werde auf den Legaterfüllungsvertrag vom 11.7.2007 verwiesen.

In den Einkommensteuerbescheiden vom 14.9.2010 seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bf auf Basis aller drei Sonnenstudios festgesetzt worden. Sie seien daher insoweit jedenfalls zu hoch.

## 3. Festsetzungsverjährung betreffend Einkommensteuer 2004

Das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer verjähre nach fünf Jahren. Da innerhalb der Verjährungsfrist keine nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches unternommen worden seien, sei das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer für 2004 mit Ablauf des Jahres 2009 verjährt.

Der Einkommensteuerbescheid 2004 sei daher bereits aus diesem Grund aufzuheben.

## 4. Zusammenfassung

Die Übertragung des Legats an die Bf sei mit Wirkung vom 1.8.2007 erfolgt. Die Einkünfte der Jahre 2004 bis 2006 seien somit nicht bei der Bf zu erfassen. Eine allfällige Erfassung hätte erst im Jahr 2007 zu erfolgen, wobei die Veranlagung 2007 unter Berücksichtigung des in diesem Jahr erzielten Verlustes zu erfolgen hätte.

Der Bf seien keine Erträge aus diesen Jahren zugeflossen, sie habe vielmehr zur Abdeckung von Zahlungsschwierigkeiten eine Einlage in Höhe von EUR 19.000,00 getätigt, die jedenfalls mit allfälligen Einkünften gegenzurechnen sei. Die unter der Verwaltung des Verlassenschaftskurators erwirtschafteten Einkünfte hätten zum 1.8.2007 EUR 36.049,99 betragen, wobei allerdings EUR 45.000,00 an Unterhaltszahlungen

geleistet worden seien, die zu Unrecht geleisteten Beträge seien von der Bf 2010 zurückgefordert worden.

Selbst bei Annahme eines Zuflusses im Jahr 2007 sei zu bedenken, dass das Legat lediglich zwei Sonnenstudios umfasst habe, bei der Festsetzung der Einkommensteuer allerdings die Einkünfte aller drei Filialen zu Grunde gelegt worden seien.

Mit Bescheid vom 18.10.2011 wurde dem Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 wegen bereits eingetretener Festsetzungsverjährung stattgegeben. Soweit die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 gemäß § 299 BAO beantragt worden ist, wurde der Antrag mit Bescheid vom 18.10.2011 abgewiesen und in der Begründung ausgeführt, Voraussetzung für die Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO sei die Gewissheit der Rechtswidrigkeit. Die bloße Möglichkeit der inhaltlichen Rechtswidrigkeit reiche nicht aus (VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059).

Laut Legatserfüllungsvertrag vom 11.7.2007 stünden der Bf bereits ab dem Todestag sowohl Gewinn als auch Verlust aus dem Betrieb von zwei Solarien zu. Die Veranlagung sei nach Rücksprache mit dem damaligen Steuerberater erfolgt, der gegen die Vorgangsweise des Finanzamtes keine Einwendungen erhoben habe. Er habe im Schreiben vom 14.7.2010 explizit mitgeteilt, dass die erklärten Gewinne für den Zeitraum vom 16.11.2004 bis 31.7.2007 der Bf zuzurechnen seien. Außerdem sei die Bf von 2005 bis 2007 im Unternehmen tätig gewesen, die Höhe des Gehaltes sei für eine Solariumswärterin unangemessen hoch gewesen. Es sei auch nicht ersichtlich, weshalb die Einkünfte auf Basis aller drei Sonnenstudios festgesetzt worden seien.

Es mangle daher für die Jahre 2005 bis 2007 an der für eine Aufhebung gemäß § 299 BAO erforderlichen Gewissheit der Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerbescheide.

In der fristgerecht dagegen erhobenen, als Vorlageantrag bezeichneten Beschwerde führte die Bf aus, sie sei von April 2005 bis zur Übertragung des Legats als "normale" Angestellte im Unternehmen tätig gewesen. Ihr Gehalt habe sich dadurch ergeben, dass sie in diesem Zeitraum umfassende Tätigkeiten für das Unternehmen erbracht habe. Sie habe teilweise die Abrechnung des Unternehmens erledigt. Sie sei aber nicht als Geschäftsführerin angestellt gewesen und auch nicht in die Entscheidungen des Geschäftsbetriebs miteinbezogen worden, habe jedoch Arbeiten erledigt, die über die Aufgaben einer Solariumswärterin hinausgegangen seien. Mit dem Gehalt seien daher die reguläre Tätigkeit als Solariumswärterin und die darüber hinaus erbrachten Leistungen abgegolten worden.

Das Schreiben des Steuerberaters vom 14.7.2010 liege der Bf nicht vor. Die Frage der Zurechnung der Einkünfte könne nicht durch ein Schreiben des Steuerberaters, sondern müsse auf Grundlage des Sachverhaltes geklärt werden, ob die Bf die Solarien selbst oder im Wege eines Verlassenschaftskurators (mit)bewirtschaftet habe und ob ihr die Früchte daraus zugeflossen seien.

Die Bf sei bis zur Übertragung des Legats nicht in die Unternehmensführung eingebunden gewesen und es seien ihr auch die Früchte daraus nicht zugeflossen.

Außerdem sei darauf hinzuweisen, dass der Bf nur zwei der drei Sonnenstudios vermacht worden seien. Dem Verständnis der Bf nach seien den Einkommensteuerbescheiden vom 14.9.2010 jedoch die Einkünfte von drei Sonnenstudios zu Grunde gelegt worden.

Klarstellend ergeht der Hinweis, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung legte der steuerliche Vertreter eine Kopie des Testaments vom 09.11.2000 vor und verwies darauf, dass der Bf nicht alle drei Sonnenstudios per Legat vermacht worden seien, die Abgabenbehörde aber bei den der Bf zugerechneten Gewinnen von den Gewinnen aller drei Sonnenstudios ausgegangen sei. Die Übertragung der Sonnenstudios habe erst am 01.08.2007 stattgefunden, erst ab diesem Zeitpunkt seien der Bf die Gewinne und Verluste zuzurechnen.

Die Vertreterin der Amtspartei erläuterte, dass die Abgabenbescheide in Absprache mit dem damaligen steuerlichen Vertreter erlassen worden seien. Für die Jahre 2005 und 2006 sei dem Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO jedoch stattzugeben, da für diese Jahre jedenfalls das Ergebnis eines nicht an die Bf übertragenen Sonnenstudios einbezogen worden sei.

Über Befragen versicherte die Bf, dass es zwischen ihr und den Erben keine Vereinbarung hinsichtlich einer gemeinsamen Führung der Betriebe mit dem Verlassenschaftskurator gegeben habe.

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

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf war die Lebensgefährtin des am 04 verstorbenen X.. Dieser war der Inhaber von drei Sonnenstudios. Im Wege eines Legats vermachte er der Bf zwei Sonnenstudios, und zwar das Sonnenstudio in 1160 Wien und jenes in 1170 Wien. Die Bf war seit April 2005 als Angestellte tätig. Als Verlassenschaftskurator fungierte der Steuerberater Dr. S..

Mit dem Legatserfüllungsvertrag vom 11.07.2011 wurden der Bf die Sonnenstudios in 1160 Wien und 1170 Wien übertragen.

Pkt. III des Legatserfüllungsvertrages lautet auszugsweise:

"Gemäß § 686 ABGB stehen der Legatarin sowohl Gewinn als auch Verlust aus dem Betrieb seit dem Todestag zu. Daher übernimmt die Legatarin auch den auf dem entsprechenden Geschäftskonto bei der Oberbank erliegenden Betrag, so wie er zum Zeitpunkt der Übergabe besteht ohne weitere Geltendmachung von Ansprüchen."

Zwischen der Bf und den Erben wurde keine Vereinbarung abgeschlossen, auf Grund derer die Bf die Einkunftsquelle gemeinsam mit dem Verlassenschaftskurator bewirtschaftet hat.

Das Finanzamt legte den Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2007 die in der folgenden Tabelle dargestellten Ergebnisse der Sonnenstudios in 1160 Wien, in 1170 Wien und in 1200 Wien zu Grunde sowie die als Angestellte erzielten Einkünfte abzüglich der einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu Grunde:

	2005	2006	2007	
Sonnenstudio 1160 Wien	-1.814,84	-26.878,61	-30.248,76	-14.572,80
Sonnenstudio 1170 Wien	38.348,86	14.248,72	10.597,21	4.408,90
Sonnenstudio 1200 Wien	13.011,59	-21.634,77	0,00	0,00
<b>Ergebnis laut Bilanz</b>	<b>49.545,61</b>	<b>-34.264,66</b>	<b>-19.651,55</b>	<b>-10.163,90</b>
			<b>-29.815,45</b>	
zuzgl. Bruttobezug laut LZ	16.352,56	44.818,60	24.330,89	
abzgl. einbehaltene SV	-3.000,01	-8.116,16	-4.312,47	
<b>Einkünfte aus Gw lt FA</b>	<b>62.898,16</b>	<b>2.437,78</b>	<b>-9.797,03</b>	

Dieser Sachverhalt gründet sich hinsichtlich der Höhe der vom Finanzamt in Ansatz zu gebrachten Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf die im Akt befindlichen Überschussrechnungen der Jahre 2005 bis 2007 sowie auf die Lohnzettel der Bf. Dass eine Vereinbarung mit den Erben zur gemeinsamen Führung der Sonnenstudios nicht bestanden habe, erachtet das Gericht auf Grund der glaubwürdigen Aussage der Bf als erwiesen.

Rechtliche Würdigung:

§ 299 BAO lautet:

"(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."

Ad Umfang des Legats:

Die Überprüfung der vom Finanzamt angesetzten Zahlen ergab, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 2005 und 2006 auch der Überschuss aus dem Sonnenstudio in 1200 Wien einbezogen wurde. Da aber dieses Sonnenstudio nicht Teil des Vermächtnisses war, erfolgte die Einbeziehung des Ergebnisses dieses Sonnenstudios zu Unrecht. Die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 sind daher schon aus diesem Grund inhaltlich rechtswidrig.

Ad Zurechnung der Einkünfte vor Legatserfüllung:

Im Gegensatz zum Erben, der hinsichtlich des Nachlassvermögens und der daraus erzielten Einkünfte schon mit dem Todestag in die Rechtstellung des Erblassers eintritt, setzt der Vermächtnisnehmer die Person des Erblassers nicht unmittelbar fort, sondern erwirbt nur einen obligatorischen Anspruch gegen den Erben auf Herausgabe des Vermächtnisses. In der Regel sind dem Vermächtnisnehmer das vermachte Gut und seine Erträge einkommensteuerlich erst mit der Übertragung durch den Erben zuzurechnen (VwGH 21.4.2005, 2003/15/0022; VwGH 20.11.1990, 89/14/0156, 0157). Der Verwaltungsgerichtshof schränkt diese Regel aber dahingehend ein, als er eine davon abweichende und in die Wirklichkeit umgesetzte Gestaltung zwischen dem Erben und dem Vermächtnisnehmer als Ausnahme zulässt, wenn der Legatar auf Grund einer vorausgegangenen klaren und eindeutigen Vereinbarung mit dem Erben die Einkunftsquelle (mit-)bewirtschaftet hat (VwGH 29.3.2007, 2004/15/0140).

Im vorliegenden Fall wurde im Legatserfüllungsvertrag vom 11.07.2007 im Pkt III festgelegt, dass gemäß § 686 ABGB der Bf als Legatarin sowohl Gewinn und Verlust aus den vom Vermächtnis umfassten Betrieben in 1160 Wien und 1170 Wien seit dem Todestag zustehen. Bei dieser Vertragsbestimmung handelt es sich aber nicht um eine vorausgegangene Vereinbarung mit den Erben, auf Grund derer die Bf die Einkunftsquelle (mit-)bewirtschaftet hat. Dass eine solche Vereinbarung mit den Erben getroffen worden wäre, hat die Bf im Rahmen der mündlichen Verhandlung glaubwürdig verneint. Nur eine Vereinbarung mit solchem Inhalt wäre aber nach der Judikatur geeignet, eine von der Grundregel abweichende Zurechnung der Einkünfte an die Bf bereits ab dem Todestag vorzunehmen.

Die Vorgangsweise des Finanzamtes, der Bf in den Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2007 auch die Einkünfte vor der Legatserfüllung zuzurechnen, widerspricht somit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Die Bescheide sind daher inhaltlich rechtswidrig.

Die Abweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 erfolgte daher zu Unrecht. Der dagegen erhobenen Beschwerde war stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Zurechnung von Einkünften an den Legatar der Judikaturlinie des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu verneinen und die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 3. Mai 2016