

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Peter Bilger, die Richterinnen Mag.^a Claudia Mauthner sowie die fachkundigen Laienrichter Dr. Christoph Purtscher und Mag. Wolfgang Bahl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die HLB Vorarlberg GmbH Steuerberatung, Gallmiststraße 13, 6800 Feldkirch, über die Beschwerden vom 19. Jänner 2019 und vom 24. August 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 13. November 2019 und vom 26. Juni 2020 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 6. Dezember 2022 zu Recht erkannt:

I. a. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2015 und 2018 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

b. Die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2016 und 2017 werden im Umfang der Beschwerdeentscheidung vom 26.6.2020 abgeändert.

Für die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgestellten Einkünfte wird auf die Beschwerdeentscheidung vom 26.6.2020 verwiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die im Jahr 2000 gegründete beschwerdeführende KG betreibt einen Chemiegroßhandel.

Bis zu seinem Tod war ***ED*** sowohl der einzige Kommanditist als auch der einzige Gesellschafter der geschäftsführenden Komplementärgesellschafterin der KG, der ***D*** GmbH.

Neben der beschwerdführenden KG, FN ***x1***, und der ***D*** GmbH, FN ***x2***, war ***ED*** auch an den weiteren Unternehmen ***DT*** GmbH & CoKG, FN ***x3***, und der ***DB*** GmbH, FN ***x4***, zu 100% beteiligt.

Die ***D*** GmbH war auch geschäftsführende Komplementärgesellschafterin der ***DT*** GmbH & CoKG.

Am 24. August 2010 starb ***ED***, ohne ein Testament hinterlassen zu haben. Es kam zur gesetzlichen Erbfolge und zur Abgabe bedingter Erbserklärungen der gesetzlichen Erben - seiner Gattin Gerda ***D*** und seiner drei Kinder ***DD***, ***KD*** und ***PD***.

Als Geschäftsführer der ***D*** GmbH fungierten zunächst, laut Eintrag ins Firmenbuch FN ***x2***, ***KD*** und ***PD***.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Bregenz vom 14.5.2012, ***GZ1***, wurde ***GH*** zum Verlassenschaftskurator bestellt mit der Aufgabe, die Verlassenschaft nach dem am 24.8.2010 ohne Rücklassung letztwilliger Anordnungen verstorbenen ***ED*** zu vertreten. Zur Begründung für die Bestellung wurde angeführt, die erbantrittserklärten Erben seien sich über die Vertretung und die Verwaltung der ruhenden Verlassenschaft nicht einig.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch als Rekursgericht vom 26.7.2012, ***GZ2***, wurde die Aufgabe des Verlassenschaftskurators dahingehend präzisiert, die ruhende Verlassenschaft in den zum Nachlass gehörenden Unternehmen ***D*** Tankstellen GmbH & CoKG, Deuring GmbH & CoKG, ***DB*** GmbH und ***D*** GmbH zu vertreten. Zur Begründung führte das Gericht aus, es sei davon auszugehen, dass die laut Firmenbuchstand vorgesehene gemeinsame Geschäftsführung von ***KD*** und ***PD*** aufgrund deren Uneinigkeit nicht möglich sei. Da diese Situation den erblasserischen Gesellschaften zum Nachteil gereiche, bedürfe es dringend einer Klärung bzw. Neuregelung der Geschäftsführung im Sinne des § 15 GmbHG.

GH blieb bis 2.10.2018 als Verlassenschaftskurator im Amt.

Er hatte die nach dem Gesetz bzw. den Gesellschaftsverträgen den Gesellschaftern bzw. der Generalversammlung zukommenden Aufgaben zu wahren, wozu insb. die Ordnung und Kontrolle der Geschäftsführung gehörten. U.a. bestellte er zunächst ***KD*** und mit 29.7.2015 ***PD*** zum Geschäftsführer der ***D*** GmbH.

Operativ war der Verlassenschaftskurator nicht tätig (so die Feststellung im Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch, ***GZ3*** vom 17. August 2015, Seite 15).

Mit Beschlüssen des Landesgerichtes Feldkirch als Rekursgericht vom 17.8.2015, ***GZ3***, und vom 16. Oktober 2019, ***GZ4***, wurden die Kosten des Verlassenschaftskurators für den Zeitraum vom 25.8.2012 bis zum 30.9.2014 mit 240.000,00 Euro und für den Zeitraum vom 1.10.2014 bis zum 2.10.2018 mit 400.000,00 Euro festgesetzt. Zuvor hatte das Bezirksgericht Bregenz mit Beschluss vom 10. Mai 2019, ***GZ5***, die Kosten für den Zeitraum 1.10.2014 bis 2.10.2018 noch mit 760.422,27 Euro festgelegt. Für die mit Gerichtsbeschluss festgesetzten Kuratorkosten in Höhe von 240.000,00 Euro wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes Bregenz vom 21. Jänner 2016, ***GZ6***, die Forderungsexekution gegen die ruhende Verlassenschaft nach ***ED*** bewilligt.

Die angesichts des im Bestellungsbeschluss des Landesgerichtes umschriebenen Aufgabengebietes lange Amtstätigkeit und die demzufolge hohen Kosten des Kurators waren auf Streitigkeiten zwischen den Erben zurückzuführen. Dazu wurde etwa im Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom 15. August 2015, ***GZ3***, Seite 10, ausgeführt:

„Die lange Dauer seines Mandats ist das Ergebnis der Uneinigkeit unter den Erben vor allem hinsichtlich der nachlasszugehörigen Eigentumswohnungen, die eine – durch wiederholte Rechtsmittel – verzögerte Versteigerung notwendig machte.“

Und im Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom 30. Juli 2019, ***GZ4***, wurde zur Verfahrensdauer festgehalten (Seiten 14 und 15):

„Im Wesentlichen unstrittig ist, dass der Verlassenschaftskurator immer wieder mit verschiedenen Problemen und Fragestellungen „bombardiert“ sowie mit wiederholenden Anträgen, Vorwürfen, Schadenersatzdrohungen, Anzeigen etc. konfrontiert wurde..... Das gegenständliche Verlassenschaftsverfahren ist geprägt durch eine Vielzahl von Rechtsmitteln. In die (laut ERV-Register) annähernd 70 Rechtsmittelverfahren war der Verlassenschaftskurator oft eingebunden....“....

*.....„Zusammenfassend ist festzuhalten: dass die Tätigkeit des Verlassenschaftskurators, der den verstorbenen Alleineigentümer der verlasszugehörigen Unternehmen zu vertreten hatte, mit besonderer Verantwortung verbunden war, ist evident. Zu Recht hat das Erstgericht dabei folgende besondere Situationen hervorgehoben: Verfahren ***GZ7***, behauptetes Insolvenzscenario, negative Auswirkungen des Konflikts unter den Erben auf die Entwicklung der Unternehmen, diametral auseinandergehende Positionen bezüglich der »Chemie«, Bucheinsicht. Besonders schwierig gestaltete sich die vorliegende Kuratel durch die Zerstrittenheit unter den Erben bzw. zwischen den beiden »Fraktionen“, wobei sich - wie Dr. Heinzle in seiner Rekursbeantwortung zutreffend aufzeigt - die Anfeindungen zunehmend (auch) gegen den Verlassenschaftskurator richteten. ***DD*** führt in ihrer Eingabe vom 22.10.2018 aus: „Die Auseinandersetzungen aller Erben mit Dr. Heinzle und dem Verlassgericht in dieser Angelegenheit füllen Bände und die zahlreichen mehrfach eingebrachten Abberufungsanträge (zurückreichend bis 24.1.2013) sprechen für sich.“*

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Bregenz vom 21.5.2019, ***GZ5***, wurde die Verlassenschaft nach ***ED*** an die gesetzlichen Erben, und zwar an die Ehegattin Gerda ***D*** zu 1/3, an die Tochter ***DD***, an den Sohn ***KD*** und an den Sohn ***PD*** zu je 2/9 eingewantwortet.

Grundlage für die Einantwortung war ein von einem öffentlichen Notar als Gerichtskommissär am 14. November 2014 aufgenommenes Nachlasshauptinventar, GZ. ***GZ5***. In diesem Inventar bildeten die zu diesem Zeitpunkt allerdings noch der Höhe und dem Grunde nach umstrittenen Kuratorkosten in Höhe von 87.241,68 Euro als Teil der Verfahrenskosten Passiva des Nachlasses.

Mit der Einantwortung traten die Erben im Ausmaß ihrer Erbquote in die Beteiligungen des Erblassers an der ***Bf1***, der ***DT*** GmbH & CoKG, der ***DB*** GmbH und der ***D*** GmbH ein.

Geschäftsführer der ***D*** GmbH ist seit 29.7.2015 ***PD***. Er löste den am 11. September 2012 zum Geschäftsführer bestellten ***KD*** ab.

Nach der Abgabe bedingter Erbserklärungen durch die gesetzlichen Erben erließ das Finanzamt vorläufige Einkünftefeststellungsbescheide für die Jahre 2012 bis 2017, mit denen es die Einkünfte der KG einheitlich und für die gesetzlichen Erben nach deren Erbquote gesondert feststellte.

Nach der Einantwortung der Verlassenschaft nach ***ED*** an die gesetzlichen Erben am 21. Mai 2019 erließ es am 13. November 2019 die **angefochtenen Bescheide**, mit denen es die vorläufige Feststellung der Einkünfte 2012 bis 2017 für endgültig erklärte.

Gegen diese Bescheide erhob die Bf. **Beschwerde** und stellte den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat.

Zur Begründung führte sie durch ihre steuerliche Vertretung aus, in den angefochtenen Bescheiden seien die Kosten für den Verlassenschaftskurator nur zum Teil berücksichtigt worden, die Kosten für eine bewilligte Exekution hätten gar keine Berücksichtigung gefunden.

Entständen einem Gesellschafter einer Personengesellschaft oder Personengemeinschaft Aufwendungen, die mit dieser Beteiligung in direktem Zusammenhang stünden, so seien diese Aufwendungen als Betriebsausgaben bei der Ermittlung der Einkünfte dieser Personengesellschaft und nicht beim Gesellschafter zu berücksichtigen (mit Hinweis auf: *Abt/Karel/Kurahs Unternehmensbilanz - Steuerbilanz 3.15 Sonderbetriebsausgaben eines Gesellschafters*).

Ein Verlassenschaftskurator werde vom Verlassenschaftsgericht insbesondere dann bestellt, wenn die Verlassenschaft nicht durch die Erben vertreten werden könne, wenn sich diese über

die Vertretung nicht einigen könnten oder wenn ein Verfahren zur Feststellung des Erbrechts einzuleiten sei. Unter Sonderbetriebsausgaben fielen unter anderem auch Rechts- und Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Streitigkeiten. Die Kosten für den Verlassenschaftskurator stellten somit Sonderbetriebsausgaben dar. Solche Sonderbetriebsausgaben des Gesellschafters könnten immer nur im Rahmen der Feststellung der Einkünfte der Personengesellschaft, also im Feststellungsbescheid, berücksichtigt werden. Nicht zulässig sei der Ansatz dieser Ausgaben bei der Gewinnermittlung eines anderen Unternehmers oder bei einer anderen Einkunftsquelle des Gesellschafters. Dieses Verbot gelte auch dann, wenn dieser Anteil an der Personengesellschaft in einem (anderen) Betriebsvermögen des Gesellschafters enthalten sei (mit Hinweis auf *Abt/Karel/Kurahs*, Unternehmensbilanz - Steuerbilanz 3.15 Sonderbetriebsausgaben eines Gesellschafters).

Für die Jahre 2012 bis 2017 wurden folgende Kosten (in Euro) für den Verlassenschaftskurator geltend gemacht:

Jahr	Kosten Verlassenschaftskurator gesamt (in Euro)	Kosten Verlassenschaftskurator KG (in Euro)	Kosten Exekution (in Euro)
2012	38.400	19.200	
2013	115.200	57.600	
2014	111.400	55.700	
2015	100.000	50.000	
2016	107.115,20	53.558	7.115,26
2017	100.000	50.000	

Von diesen anteiligen Kosten habe das Finanzamt bislang nur 41.115,56 Euro im Jahr 2016 und 29.000,00 Euro im Jahr 2017 berücksichtigt.

Zur Aufteilung der Kosten führte die Steuervertretung aus, bei der ****D*** GmbH* handle es sich um die Komplementärgesellschaft der ****D*** Tankstellen GmbH & Co KG* und der ****D*** GmbH & Co KG*. Die ****DB*** GmbH* sei die einzige Kommanditistin der ****D*** Tankstellen GmbH & Co KG*. Der zeitliche Aufwand für diese Gesellschaft sei sehr gering. Die Kosten für den Verlassenschaftskurator seien somit hauptsächlich durch die operativen Unternehmen ****D*** GmbH & Co KG* und ****DT*** GmbH & Co KG* verursacht worden. Dabei sei zu berücksichtigen, dass der Aufwand für die ****D*** GmbH & Co KG*

infolge der schwierigen wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft höher gewesen sei als für die ***DT*** GmbH & Co KG, sodass die Berücksichtigung von zumindest 50 % der Kosten des Verlassenschaftskurators bei der ***D*** GmbH & Co KG jedenfalls angemessen sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 26. Juni 2020 wies das Finanzamt die Beschwerde betreffend Feststellung der Einkünfte 2012 bis 2015 als unbegründet ab, die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte 2016 und 2017 änderte es insoweit ab, als es die erklärten Einkünfte um die in den Erstbescheiden noch berücksichtigten Kosten für den Verlassenschaftskurator in Höhe von 42.115,56 Euro (2016) und in Höhe von 29.000,00 Euro (2017) erhöhte.

Zur Begründung führte es aus, § 20 ErbStG enthalte eine demonstrative Aufzählung jener Schulden und Lasten, die vom Vermögenswert abzuziehen seien (VwGH 20.2.2003, 2002/16/0008) und ordne den Abzug von Erbgangsschulden (§ 20 Abs. 4 ErbStG), der Erblasserschulden (§ 20 Abs. 5 ErbStG) sowie der Erbfallsschulden (§ 20 Abs. 6 ErbStG) vom Nachlass (Hinweis auf *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 17 zu § 20 unter Hinweis auf VfGH 14.6.1997, B 184/96, B 324/96 und VwGH 15.12.2005, 2005/16/0127) an. Die Kosten eines Verlassenschaftskurators stellten nach Teilen der Lehre sogenannte Erbgangsschulden dar, während andere Teile der Lehre und der OGH offenbar zwischen Erbgangsschulden und Erbfallsschulden weniger differenzieren; jedenfalls stellten diese Kosten in ihrer Eigenschaft als Massekosten iSd § 46 Z 1 IO ein Verlassenschaftspassivum dar. Daher würde die durch das Einschreiten eines Verlassenschaftskurators entstehenden Kosten im Ergebnis den Erben zur Last fallen - in deren Eigenschaft als Erben und nicht als Parteien des Erbrechtsverfahrens. Die Kosten des Verlassenschaftskurators seien die Erben betreffende Erbgangsschulden (Hinweis auf *Hüter*, Ersatz der Kosten des Verlassenschaftskurators im Verfahren über das Erbrecht, EF-Z 2018/119, 263 und 2019/4, 13.)

Die Bestellung des Verlassenschaftskurators durch das BG Bregenz sei auf den fehlenden gemeinschaftlichen Willen der gesetzlichen Erben zurückzuführen gewesen, sich über die Art der Vertretung oder einzelne Vertretungshandlungen zu einigen. Daraus folge, dass dem Verlassenschaftskurator während aufrechter Bestellung jene Rechte und Pflichten zustanden, die ansonsten von den gesetzlichen Erben gemeinschaftlich wahrzunehmen gewesen wären. Damit im Zusammenhang stehende Kosten seien nicht betrieblich veranlasst, weil diese mit der Verwaltung der im Privatvermögen gehaltenen Gesellschaftsanteile untrennbar verbunden seien.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sei der Erbfall stets den privaten Bereichen der Erben zuzuordnen (BFH vom 14. 4. 1992 VIII R 6/87, BFHE 169). Kosten, die im Zusammenhang mit einem Erbfall anfielen, könnten grundsätzlich nicht dem betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen zugeordnet werden, und zwar auch dann nicht, wenn zum Erbteil ein

Gewerbebetrieb gehöre. Denn die Aufwendungen für den Verlassenschaftskurator seien nicht durch die Absicht, steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen, verursacht, sondern fänden ihre Veranlassung unmittelbar in dem als Vorgang in der Privatsphäre zu wertenden Erbfall (Hinweis auf BFH vom 17.6.1999 [III R 37/98] 1999 II S. 600).

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang von Kosten aus der Tätigkeit des Verlassenschaftskurators mit dem Betrieb der Bf. sei nicht gegeben, weil die in diesem Verfahren relevanten Kosten nicht durch die die Steuerpflicht auslösende Einkunftsart, sondern durch Vorgänge oder Zustände auf der Ebene der Erben verursacht worden seien. Schließlich sei der weitaus überwiegende Teil der Kosten des Verlassenschaftskurators aufgrund von Uneinigkeiten unter den Erben entstanden. Da die Honorarnoten des Verlassenschaftskurators die Sphäre der Erbmasse betreffen und kein betrieblicher Konnex gegeben gewesen sei, stellten die Aufwendungen Kosten der privaten Lebensführung dar.

Im **Vorlageantrag** betreffend die Feststellung der Einkünfte 2012 bis 2017 vom 24.8.2020 wandte die Bf. gegen die Ausführungen des Finanzamtes ein, das Erstgericht habe zwar *****GH***** mit der Aufgabe bestellt, die ruhende Verlassenschaft zu vertreten, das Landesgericht Feldkirch als Rekursgericht habe diesen Beschluss aber abgeändert und die Aufgabe des Kurators einschränkend damit bestimmt, die ruhende Verlassenschaft in den zum Nachlass gehörenden Unternehmen zu vertreten. Er habe daher nicht die Verlassenschaft als solche zu vertreten gehabt, sondern alleine die oben genannten Gesellschaften. Laut Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch als Rekursgericht vom 31.3.2015 hatte er *„die nach dem Gesetz bzw. den Gesellschaftsverträgen den Gesellschaftern bzw. der Generalversammlung zukommenden Aufgaben zu wahren, wozu insbesondere die Ordnung und Kontrolle der Geschäftsführung gehören.“* Die Hauptaufgaben des Verlassenschaftskurators in seiner Funktion als Gesellschaftervertreter seien unter anderem die Feststellung des Jahresabschlusses, die Ordnung der Kapitalsituation bei der *****D***** GmbH & Co KG (Kapitalerhöhung zur Beseitigung des negativen Eigenkapitals) und die Evaluierung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmenszweiges Chemie gewesen. Ohne Gesellschaftervertreter hätten keine Gesellschafterbeschlüsse gefasst und somit auch keine Jahresabschlüsse festgestellt werden können. So normiere auch § 277 UGB, dass die gesetzlichen Vertreter von sogenannten „kapitalistischen Personengesellschaften“ verpflichtet seien, den Jahresabschluss nach ihrer Behandlung in der Generalversammlung, jedoch spätestens neun Monate nach dem Bilanzstichtag, beim Firmenbuchgericht einzureichen. Da das Verlassenschaftsgericht einen Verlassenschaftskurator als Gesellschaftervertreter bestellt habe, könnten die Rechte der Kommanditisten ausschließlich von diesem wahrgenommen werden.

Das Finanzamt sei auf die genauen Aufgaben des Verlassenschaftskurators nicht eingegangen. Es habe lediglich ausgeführt, dass die Bestellung des Verlassenschaftskurators durch das Bezirksgericht Feldkirch auf den fehlenden gemeinschaftlichen Willen der gesetzlichen Erben

zurückzuführen gewesen sei. Weshalb dies von Bedeutung sein soll, habe die belangte Behörde aber nicht weiter ausgeführt. Die Bestellung eines Verlassenschaftskurators sei jedenfalls legitim. Auch habe sich die belangte Behörde nicht mit der RZ 1621 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 auseinandergesetzt, wonach Streitigkeiten in Bezug auf den Mitgesellschafter jedenfalls Sonderbetriebsausgaben seien, ausgenommen bei unredlicher Geschäftsführung (VwGH 13.11.1953, 1262/51).

Die Bestellung des Verlassenschaftskurators sei vor allem deshalb notwendig gewesen, damit die oben genannten Gesellschaften die gesetzlichen Verpflichtungen wie die Feststellung der Jahresabschlüsse oder die Ausübung der Kontrollrechte der Kommanditisten bzw. der Gesellschafter erfüllen konnten. Wenn sich ein Gesellschafter einer Personengesellschaft in seiner Funktion als Gesellschafter von einem Rechtsanwalt vertreten lasse, könnten diese Kosten jedenfalls als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt werden. Weshalb die Kosten des Verlassenschaftskurators für seine Funktion als Gesellschaftervertreter keine Sonderbetriebsausgaben sein sollen, sei nicht ersichtlich und würde eine Ungleichbehandlung bedeuten.

In der **Einkünfteerklärung für das Jahr 2018** machte die Bf. Sonderausgaben in Zusammenhang mit den Kosten für den Verlassenschaftskurator in Höhe von 83.375,00 Euro geltend. Diese Sonderbetriebsausgaben anerkannte das Finanzamt im Bescheid über die Feststellung von Einkünften 2018 vom 26.6.2020 unter Verweis auf die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung betreffend die Einkünftefeststellungsbescheide 2012 bis 2015 nicht. Auch gegen diesen Bescheid erhob die Bf. Beschwerde. Ferner stellte sie den Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung und Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In der **mündlichen Verhandlung** vom 6.12.2022 betonte der steuerliche Vertreter der Bf., der Verlassenschaftskurator habe die Interessen der Gesellschafter vertreten. Ohne ihn gebe es die beschwerdeführende KG heute nicht mehr. Auf die Frage des Vorsitzenden, weshalb er die Kuratorkosten den Kommanditgesellschaften zu je 50% zugerechnet habe, wenn es doch seine Aufgabe gewesen sei, Beschlüsse zu fassen, für die eigentlich die Generalversammlung der Komplementärgesellschafterin, die *****D*** GmbH**, zuständig gewesen wäre wie die Bestellung und Abberufung des Geschäftsführers und die Feststellung der Jahresabschlüsse, antwortete er, der Verlassenschaftskurator sei auch Vertreter der Kommanditisten gewesen und auch die Kommanditgesellschaften hätten Jahresabschlüsse zu erstellen gehabt, die ohne ihn nicht zustande gekommen wären. Es habe eine hohe Insolvenzgefahr bestanden, die nur durch eine Gesellschaftereinlage habe abgewendet werden können und die die Beauftragung eines Unternehmensberaters notwendig gemacht habe. Ferner habe es ein Arbeitsrechtsverfahren gegeben, das zur Absetzung des Geschäftsführers *****KD***** geführt habe. Ein Teil der Kosten sei durch Anträge der Gesellschafter auf Bucheinsicht entstanden. Im Übrigen seien die Streitereien der Gesellschafter für die exorbitant hohen Kosten

verantwortlich gewesen. Für die Betriebsausgabeneigenschaft der in Rede stehenden Kosten sei dieser Umstand aber ohne Bedeutung.

Die Kuratorkosten seien aus Mitteln des Nachlasses bezahlt worden, konkret aus Mieteinnahmen, die mit der Vermietung von im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter befindlichen Liegenschaften erzielt worden seien. Diese Mietenzahlungen seien auf ein Bankkonto der ***DT*** GmbH & Co KG eingegangen und die Kuratorkosten seien von diesem Konto bezahlt worden.

Die Kosten habe er schätzungsweise zu je 50% den beiden Kommanditgesellschaften und in weiterer Folge den Erben nach deren Erbquoten als Sonderbetriebsausgaben zugerechnet. Die zeitliche Zuordnung zu den Jahren 2012 bis 2018 habe er anhand der Kostenabrechnung des Verlassenschaftskurators, wie sie den Kostenbeschlüssen der Gerichte zu entnehmen gewesen seien, vorgenommen.

Auf die Feststellung des Vorsitzenden, der Verlassenschaftskurator habe die Interessen der Verlassenschaft zu vertreten gehabt und nicht die der Gesellschafter und es sei zur Zahlung der Kuratorkosten die Verlassenschaft verpflichtet gewesen und nicht die Gesellschafter, antwortete der steuerliche Vertreter, es sei zwar richtig, dass zunächst der Nachlass Schuldner der Kuratorkosten gewesen sei, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise hätten aber die Gesellschafter die Kosten zu tragen gehabt, weil sich für sie das Nachlassvermögen entsprechend verringert habe. Es gebe ja auch eine Ersatzpflicht der Erben für die Kosten für den Kurator.

Auf die Aussage des Vertreters des Finanzamtes, es sei ständige Rechtsprechung des BFH, dass Erbfallkosten privat veranlasst seien und steuerlich nicht berücksichtigt werden könnten, replizierte der steuerliche Vertreter, die Kuratorkosten stünden nicht mit einer Erbauseinsetzung in Zusammenhang, sondern mit den verlassenschaftszugehörigen Unternehmen. Es habe zusätzlich hohe Kosten für die Erbauseinsetzung gegeben, die selbstverständlich nicht als Sonderbetriebsausgaben geltend gemacht worden seien. Der in der Beschwerdevorentscheidung gemachte Verweis auf § 20 Abs. 4 ErbStG sei nicht zielführend, da es keine Erbschaftsteuer mehr gebe. Daher hätten die Kuratorkosten auch nicht bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer berücksichtigt werden können. Andernfalls wären die Kosten natürlich nicht mehr als Sonderbetriebsausgaben absetzbar gewesen. Kosten für einen Rechtsanwalt im Zusammenhang mit Streitigkeiten unter Gesellschaftern seien als Sonderbetriebsausgaben absetzbar. Dasselbe müsse auch für Kosten des Verlassenschaftskurators gelten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtliche Beurteilung

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

a) Zurechnung der Einkünfte

Die Einkommensteuerpflicht endet mit dem Tod des Steuerpflichtigen. Mit dem Tod des Erblassers, dem sog. Erbfall, bis zur Einantwortung des Nachlasses an die Erben tritt zivilrechtlich der ruhende Nachlass an die Stelle des Erblassers, der als juristische Person mit Parteifähigkeit angesehen wird.

Steuerrechtlich ist der ruhende Nachlass nur in Ausnahmefällen Steuersubjekt, und zwar dann, wenn die Erbfolge mangels Erben nicht eintritt oder die rechtmäßigen Erben die Erbschaft ausschlagen. In allen anderen Fällen sind die Einkünfte der Verlassenschaft ab dem Todestag des Erblassers und der Erbantrittserklärung den zunächst noch potentiellen Erben zuzurechnen. Bei mehreren Erben erfolgt die Einkünftezurechnung entsprechend der jeweiligen Erbquoten. Eine Einkünftezurechnung bei den (potentiellen) Erben hat auch dann zu erfolgen, wenn diese die Einkunftsquelle nicht verwalten und damit auch ihnen nicht genehme Verfügungen über die Einkünfte hinnehmen müssen (VwGH 29.6.2005, 2002/14/0146). Dasselbe gilt nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sogar dann, wenn die Erben über die Einkünfte nicht verfügen können (vgl. *Taucher*, FJ 1993, 98 und *Laudacher* in *Jakom* § 2 Rz 61f.). Wird letztendlich den (potentiellen) Erben, trotz Abgabe einer Erbserklärung, das Erbe nicht eingeworfen, sind die Einkünftezurechnung und allenfalls bereits erlassene Bescheide zu korrigieren (*Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Rz 146).

Nach dem Tod von ***ED*** waren die Einkünfte der Bf. daher weiterhin einheitlich festzustellen und die auf den Kommanditanteil des Erblassers entfallenden Einkünfte bis zur Erbantrittserklärung der gesetzlichen Erben zunächst der Verlassenschaft nach ***ED***, danach bis zur Einantwortung des Nachlasses, wenn auch zunächst nur vorläufig, den potentiellen Erben nach den Erbquoten zuzurechnen.

b) Kosten für den Verlassenschaftskurator als (Sonder)betriebsausgaben

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen vor, wenn sie aus betrieblichen Gründen bzw. im Interesse des Betriebes anfallen; dabei ist auf die Verkehrsauffassung Bedacht zu nehmen (*Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹, § 4 Rz 231). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Aufwendungen dann betrieblich veranlasst, wenn die Leistungen für die die Ausgaben erwachsen, im Interesse des konkreten Betriebes erbracht wurden (VwGH 15.2.2006, 2001/13/0291; 30.3.2002, 2002/15/0120).

Wirtschaftsgüter, die betrieblichen Zwecken der Personengesellschaft dienen und im wirtschaftlichen Eigentum eines Gesellschafters stehen, werden als Sonderbetriebsvermögen bezeichnet. Zum Sonderbetriebsvermögen zählen auch Wirtschaftsgüter, die der Beteiligung des Gesellschafters dienen, wie etwa Schulden, die der Finanzierung der Beteiligung dienen oder auch die Beteiligung selbst (*Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 4 Rz 74*).

Aufwendungen und Ausgaben, die mit Sonderbetriebsvermögen in Zusammenhang stehen, sind Sonderbetriebsausgaben. Sonderbetriebsausgaben entstehen einem Gesellschafter insbesondere aus der Finanzierung des Beteiligungskaufes oder aus Aufwendungen für einzelne Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens (z.B. AfA oder Zinsen). Auch Streitigkeiten in Bezug auf Mitgesellschafter sind Sonderbetriebsausgaben, ausgenommen bei unredlicher Geschäftsführung (so EStR 2000, Rz 1621).

Sonderbetriebsausgaben müssen verfahrensrechtlich bereits bei der einheitlichen Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO geltend gemacht werden (vgl. *Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 4 Rz 75*).

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Der Grundgedanke des § 20 Abs. 2 EStG 1988, dass bei der Ermittlung der Einkünfte Ausgaben außer Ansatz zu bleiben haben, wenn auch die Einnahmen, mit denen die Ausgaben zusammenhängen, außer Ansatz bleiben, kann aber nicht nur für steuerfreie Einnahmen, sondern muss auch für nicht "steuerbare" Einnahmen gelten. Daher sind auch z.B. Kosten, die mit einem (nicht steuerbaren) Erbanfall in Zusammenhang stehen wie etwa Anwalts- und Prozesskosten nicht abzugsfähig, auch wenn sie einen zum Nachlass gehörigen Betrieb betreffen (vgl. VwGH 12.12.1956, 2179/55; 15.3.1957, 771/54; 20.3.1959, 1637/57; 11.10.1963, 560/63; 19.9.1990, 89/13/0021). Auch einmalige Leistungen des Erben an den Vermächtnisnehmer in Erfüllung des Vermächtnisses sind - abgesehen davon, dass es sich um die Tilgung einer obligatorischen Verbindlichkeit des Erben handelt - als Ausgaben, die mit nicht steuerbaren Einnahmen (dem Erbanfall) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, gemäß § 20 Abs. 2 nicht abzugsfähig, selbst wenn diese Zuwendungen aus einem Betriebsvermögen geleistet werden (vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Tz 41).

Der Erbfall selbst ist bei den Erben, Vermächtnisnehmern und Pflichtteilsberechtigten als außerbetrieblicher Vorgang der Vermögenssphäre nicht einkommensteuerbar. Der Nachlass geht unter Fortführung der Buchwerte und Anschaffungskosten unentgeltlich auf die Rechtsnachfolger des Erblassers über. Mit dem Erbfall in Zusammenhang stehende Kosten wie z.B. Nachlassschulden, Kosten aus der Erfüllung von Vermächtnissen oder Pflichtteilsansprüchen, Gerichts- und Notariatskosten oder Finanzierungskosten sind der außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen und daher weder als Betriebsausgaben noch als

Werbungskosten zu berücksichtigen; nach hM kommt auch eine Berücksichtigung der (Anschaffungs-)Kosten im Wege der AfA nicht in Betracht (*Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Rz 146)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 7.7.2011, 2008/15/0142) zählt der Erwerb von Todes wegen zur einkommensteuerlich unbeachtlichen Privatsphäre des Erben bzw. Vermächtnisnehmers, auch wenn das Nachlassvermögen ganz oder zum Teil der Einkünfteerzielung dient. Dementsprechend sind etwa Pflichtteilsschulden des Erben außerbetriebliche Verbindlichkeiten; diese beruhen weder ursächlich noch unmittelbar auf Vorgängen, die den Betrieb betreffen, sondern auf dem außerhalb der betrieblichen Sphäre liegenden Erbfall (VwGH 5.8.1993, 88/14/0060; 15.12.1992, 88/14/0093, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Aufwendungen, die einem Erben dadurch erwachsen, dass er genötigt ist, die Ansprüche von Miterben oder Pflichtteilsberechtigten abzufinden, sind auch dann nicht betrieblich veranlasst, wenn der Erbe einen Betrieb im Erbweg erworben hat und die Anspruchsbefriedigung aus betrieblichen Mitteln erfolgt (VwGH 3.7.1991, 91/14/0108). Dies ergibt sich daraus, dass die Aufwendungen nicht durch den (im Erbweg erworbenen) Betrieb, sondern durch die Annahme der Erbschaft und den damit verbundenen, nicht der Einkommensteuer unterliegenden Erwerb von Todes wegen veranlasst sind. Auch Kosten einer Erbauseinandersetzung oder Erbschaftsregelung betreffen den nicht der Einkommensteuer unterliegenden Zuwachs an Vermögen und führen daher weder zu Betriebsausgaben noch zu Werbungskosten, selbst wenn sie einen zum Nachlass gehörigen Betrieb betreffen (VwGH 3.7.1991, 91/14/0108; 19.9.1990, 89/13/0021).

Von den Kosten, die mit dem Erbfall zusammenhängen, zu unterscheiden sind die Kosten, die nach dem Erbfall und vor der Einantwortung mit der Besorgung und Verwaltung der Verlassenschaft verbunden sind. Solche Kosten gelten als Erbgangsschulden. Sie sind in die Passiva des Nachlasses einzubeziehen und vermindern das Vermögen des Nachlasses (vgl. OGH 24.9.1998, 6Ob6/08w; OGH 25.11.2008, 9Ob57/07h).

Zu solchen Erbgangsschulden zählen auch die Kosten für einen Verlassenschaftskurator. Der Verlassenschaftskurator ist nicht Vertreter von Beteiligten, sondern Vermögensverwalter und Vertreter der Verlassenschaft; er vertritt nicht die Erben und hat auch nicht die Interessen von Erben zu wahren (*Spruzina* in *Kletecka/Schauer*, ABGB-ON 1m § 810 Rz 12 (stand 1.1.2017, rdb.at)).

Weil der Verlassenschaftskurator die Interessen des Nachlasses vertritt, belasten die Kuratorkosten direkt den Nachlass. Im Rahmen der Verlassenschaftsinsolvenz haben diese Kosten den Charakter von Masseforderungen nach § 46 Abs. 1 Z 2 Insolvenzordnung, weil sie der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse dienen und sich die Masse in

diesem Umfang ein Honorar für den Masseverwalter erspart hat (*Nemeth in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar Band 45 (2018) § 810 ABGB Rz 13).

Für den Beschwerdefall folgt daraus, dass der Verlassenschaftskurator nicht die Interessen der potentiellen Erben und Gesellschafter vertreten hat, sondern jene der Verlassenschaft selbst. Zwar war die Tätigkeit des Verlassenschaftskurators, zumindest soweit er die Funktion der Generalversammlung nach dem GmbHG bei der Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer und der Feststellung der Jahresabschlüsse übernommen und weitere Tätigkeiten wie etwa die Evaluierung der Kapitalsituation der Unternehmen ausgeübt und nicht nur auf Anfechtungen durch die Erben reagiert hat, eine, die mit den Betrieben der verlassenschaftszugehörigen Unternehmen in Zusammenhang stand. Die Unternehmen waren aber Teil der Verlassenschaft und galt die Bestellung des Verlassenschaftskurators damit der Wahrung der Interessen der Verlassenschaft. Dementsprechend hatte der Verlassenschaftskurator bei der Ausübung seiner Tätigkeit das Beste für die verlassenschaftszugehörigen Unternehmen im Auge und nicht die einander meist widersprechenden Interessen der (potentiellen) Erben bzw. Gesellschafter, wie ja die Vielzahl der gegen die Anordnungen des Kurators gerichteten Anträge zeigen.

Auch hat es sich bei den Kosten des Verlassenschaftskurators nicht um Aufwendungen der Bf. und auch nicht der potentiellen Erben und Gesellschafter gehandelt, sondern um solche der Verlassenschaft. Dies geht auch ganz eindeutig aus den Gerichtsentscheidungen hervor, mit denen die Kosten für den Verlassenschaftskurator festgesetzt wurden. So lautet etwa der Spruch des Beschlusses des Landesgerichtes Feldkirch als Rekursgericht vom 30. Juli 2019, *****GZ4***** wie folgt:

*„I. 1. Die Kosten des Verlassenschaftskurators RA *****GH***** für den Zeitraum 1.10.2014 bis 2.10.2018 werden mit EUR 400.000,00 (darin enthalten 252.000,00 EUR als Barauslagen) bestimmt.*

*2. Die ruhende Verlassenschaft nach Dipl. Kfm. *****D*****, verstorben am 24.8.2010, wird zur Zahlung der unter 1. bestimmten Kuratorkosten binnen 14 Tagen nach Eintritt der Vollstreckbarkeit dieses Beschlusses zuzüglich 4% Zinsen ab 14 Tagen nach Eintritt der Vollstreckbarkeit an RA *****GH*****, *****GH-Adr*****, verpflichtet.“*

Daraus ist zu ersehen, dass nicht die Bf. oder die potentiellen Erben der Beteiligung des Erblassers (anteilige) Schuldner der Kuratorkosten waren, sondern der zivilrechtlich als eigene Rechtsperson geltende ruhende Nachlass mit dem gesamten Nachlassvermögen laut Nachlassinventar.

Dementsprechend wurden auch die Kosten des Verlassenschaftskurators - wie auch aus dem Protokoll über die Errichtung des Nachlasshauptinventars vom 24.11.2014 ersichtlich ist -

bereits bei der Erstellung des Nachlassinventars im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens vom Gerichtskommissär auf der Passivseite des Inventars berücksichtigt.

Dass die Kosten für den Verlassenschaftskurator die Verlassenschaft belastet haben, zeigt im Beschwerdefall auch die Bewilligung der Forderungsexekution des Bezirksgerichtes Bregenz vom 11.2.2016 betreffend die Forderung des Verlassenschaftskurators für den Zeitraum vom 25.8.2012 bis zum 30.9.2014 in Höhe von 240.000,00 Euro, wo als verpflichtende Partei die ruhende Verlassenschaft nach *****ED***** angeführt wird.

Somit war der Nachlass Schuldner der Verlassenschaftskurorkosten und wurden diese auch tatsächlich aus dem Nachlassvermögen bezahlt.

Wenn Zahlungsverpflichtete der Kosten des Verlassenschaftskurators die ruhende Verlassenschaft und nicht die Unternehmen oder die zu diesem Zeitpunkt noch potentiellen Erben und Kommanditisten der Bf. waren, können diese Kosten auch nicht als Betriebsausgaben der Unternehmen oder als Sonderbetriebsausgaben der potentiellen Erben und Gesellschafter gewertet werden.

Der von der Steuervertretung ins Treffen geführte Vergleich mit Kosten für Rechts- und Beratungsleistungen eines Rechtsanwaltes für einen Gesellschafter im Zusammenhang mit Streitigkeiten mit anderen Gesellschaftern (mit Verweis auf EStR 2002 Rz 1621) ist nicht zielführend. Denn in diesem Fall vertritt der Rechtsanwalt unmittelbar die Interessen des Gesellschafters und besteht ein direktes Vertragsverhältnis zwischen Rechtsanwalt und Gesellschafter, aus dem der Gesellschafter zur Zahlung eines Honorars verpflichtet wird. Im Beschwerdefall bestand aber, wie ausgeführt, kein derartiges direktes Mandatsverhältnis zwischen den potentiellen Erben und Gesellschaftern und dem Verlassenschaftskurator.

Aus der bloßen Tatsache, dass durch die Kuratorkosten und die damit bewirkte Verminderung des Nachlassvermögens letztlich auch das den Erben zugeflossenen Erbe vermindert wurde, lassen sich nicht rückwirkend Sonderausgaben konstruieren, auch nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise. Die Verlassenschaftskurorkosten können nicht gleichzeitig Aufwendungen des Nachlasses und Sonderausgaben der zu dieser Zeit (2012 bis 2018) lediglich potentiellen Erben und Gesellschafter sein. Vielmehr hat sich der Nachlass durch die Kuratorkosten wie auch durch andere Verbindlichkeiten, wie etwa Schätzungskosten, weitere Verfahrenskosten oder Todfallkosten, vermindert. Dass sich damit auch der Wert des an die einzelnen Erben fallenden Erbes entsprechend vermindert hat, ergibt sich daraus zwangsläufig. Eine Verminderung des Nachlasses durch Nachlassschulden führt aber nicht zu Ausgaben der Erben.

Die Kuratorkosten sind daher weder Kosten der Gesellschafter noch besteht ein Zusammenhang zwischen diesen und den Beteiligungen der Erben, der einen anteiligen Abzug derselben als Sonderbetriebsausgaben zuließe. Dasselbe gilt für die Exekutionskosten. Dass die

Verlassenschaftskurorkosten nicht mehr im Rahmen der Festsetzung der Erbschaftsteuer berücksichtigt werden können, weil es keine Erbschaftsteuer mehr gibt, ist für die Frage der Absetzbarkeit im Rahmen der Feststellung der Einkünfte ohne Bedeutung.

Die von der Bf. beantragte Berücksichtigung der Kurorkosten als Sonderbetriebsausgaben ist daher nicht möglich. Auf die Frage, ob die schätzungsweise Ermittlung der Sonderbetriebsausgaben überhaupt nachvollziehbar ist, war daher nicht mehr einzugehen.

Das Beschwerdebegehren der Bf. war daher abzuweisen. Das führte zum spruchgemäßen Ergebnis, dass die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2012 bis 2015 und 2018 unverändert blieben und die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2016 und 2017 im Umfang der Beschwerdeentscheidung vom 26.6.2020 zu Ungunsten der Bf. abzuändern waren.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur streitgegenständlichen Frage, ob die Kosten für einen Verlassenschaftskurator von den Erben und Gesellschaftern einer Kommanditgesellschaft als Sonderbetriebsausgaben abgesetzt werden können, besteht nicht. Es liegt daher eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig ist.

Feldkirch, am 20. Dezember 2022