



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder OR Mag. Helga Hochrieser, Norbert Pelzer und Mag. Belinda Maria Eder im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung der Bw., vertreten durch Halpern & Prinz Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H, 1090 Wien, Wasagasse 4, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf, vertreten durch OR Mag. Brigitte Kempf, vom 14. August 2003 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO nach der am 19. Oktober 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der berufungswerbenden KG (Bw.), einem Bauunternehmen, wurde eine Betriebsprüfung (BP) betreffend die Jahre 1997 bis 1999 durchgeführt.

Laut Tz. 15 des BP-Berichtes wurde eine Zahlungsverpflichtung im Jahr 1998 aus dem Erbverzicht GL (GL) nach AL in Höhe von S 771.750,-- mit folgender Begründung nicht als Sonderbetriebsausgabe anerkannt:

"Mit Notariatsakt vom 31.3.1982 erklärt Frau GL, die leibliche Tochter der Frau AL, ihren Erbverzicht gegen eine einmalige Abfindung in Form einer Barzahlung von S 500.000,--. Dieser Betrag ist laut Vertrag nach dem Tod der Frau AL aus ihrem Nachlass in 24 gleichen

Monatsraten zu bezahlen. Frau GL, die Mitglied Orden in 1000, ist, verzichtet damit für den Fall des Todes der Mutter, AL, auf alle Rechte, die ihr aus dem Testament, Vermächtnis oder Gesetz zustehen. Nachdem Frau AL am 1.6.1997 verstorben ist, wurde dieser Erbverzicht schlagend. Die Kommanditbeteiligung der Frau AL ging auf ihren Sohn CL (CL), den beherrschenden Gesellschafter der Bw, über. Das geprüfte Unternehmen setzte in der Beilage zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte des Jahres 1998 den Erbverzicht in Höhe von S 771.750,-- voll als Sonderbetriebsausgabe des CL ab. Da der Betriebsprüfer den Wert nicht nachvollziehen konnte, ersuchte er das Unternehmen um eine schlüssige Darstellung der Aufwandsposition. Nach mehreren Aufforderungen wurde vom steuerlichen Vertreter ein Aktenvermerk des RA vom 31.7.1998 vorgelegt, aus dem die Berechnung der Indexsteigerung des zu zahlenden Betrages für den Erbverzicht hervorgeht (S 500.000,-- + Indexsteigerung S 271.750,-- = S 771.750,--). Im Zuge des BP-Verfahrens wurde zur weiteren Aufklärung des Sachverhaltes bei der letzten Besprechung einerseits die "Niederschrift über die Nachschau" der Verlassenschaft AL, welche vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern aufgenommen wurde und andererseits eine Darstellung der Aktiva und Passiva der Verlassenschaft dem Betriebsprüfer vorgelegt.

Die Zahlung für den Erbverzicht stellt nach Ansicht der BP keine Betriebsausgabe dar, da sie lediglich die Privatsphäre bzw. einen nicht der Einkommensteuer unterliegenden Vermögenszuwachs betrifft (VwGH 19.9.1990, 89/13/0021). Es handelt sich im konkreten Fall um einen rein privaten Vergleich. Die Abfindungszahlung ist auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie einen zum Nachlass gehörenden Betrieb berührt. Vielmehr spricht auch die Tatsache, dass die Erbverzichts Zahlung in keiner Relation zu den tatsächlichen Werten bzw. zum Aktivvermögen steht und eine derartige Abmachung keinem Fremdvergleich zwischen Dritten standhalten würde, für die Nichtabzugsfähigkeit. Der Argumentation der steuerlichen Vertretung, dass die Zahlung eine Abfindung an einen lästigen Gesellschafter darstellt, konnte die Behörde ebenfalls nicht folgen, da weder die Erbin GL noch der Orden Gesellschafter der Bw. war. Ferner war die einmalige Abfindung – wie im Erbverzicht vertraglich fixiert – ohnedies aus dem Nachlass der AL zu bezahlen. Unter anderem hat sich im Nachlass ein Wertpapierdepot im Wert von S 3.253.000,-- befunden."

Das Finanzamt folgte bei der Bescheiderlassung diesen Feststellungen der BP.

Die Bw. erhob Berufung mit folgender Begründung:

"a) Der als Grund für die Wiederaufnahme genannte Sachverhalt ist bereits im Veranlagungsverfahren 1998 offen gelegt worden. UE kann sich daher die Behörde nicht auf diesen Grund hinsichtlich einer Wiederaufnahme stützen.

b) In eventu wird ausgeführt, dass die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes seitens der BP nicht zutreffend ist und nicht der Aktenlage entspricht. Aus der Aktenlage ist eindeutig ersichtlich, dass in systematischer und teleologischer Auslagerung der Vereinbarung, datiert vom 31.3.1982 – abgeschlossen zwischen Frau AL und Frau GL, nur die Kommanditbeteiligung an der Bw. gemeint gewesen sein kann und die gegenständliche Zahlung in Höhe von € 56.085,26 in unmittelbarem Zusammenhang mit der Stellung als Kommanditist der KG steht. Aus diesem Grund ist die Zahlung von Herrn CL (Erbe nach Frau AL) als Sonderbetriebsausgabe im Rahmen der Gewinnfeststellung 1998 zum Abzug zuzulassen und der Bescheid wieder in seiner ursprünglichen Form zu erlassen."

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

"Die Berufung richtet sich gegen den Bescheid Wiederaufnahme Gewinnfeststellung 1998 und den Bescheid Gewinnfeststellung 1998.

Zu Punkt a) der Berufungsbegründung: Nach Ansicht des Bw. ist der Sachverhalt im Zusammenhang mit dem Erbverzicht im Zuge des Veranlagungsverfahrens offen gelegt worden, eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei aus diesem Grund nicht gerechtfertigt. Wie aus der Beilage zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte des Jahres 1998 ersichtlich ist, hat der Bw. unter der Position "Sonderbetriebsausgaben des CL" einen Betrag in Höhe von S 771.750, -- als "Zahlungsverpflichtung aus Erbverzicht" als Aufwand geltend gemacht. Erst im Zuge der BP wurden der Notariatsakt vom 31.2.1982 zum Erbverzicht, eine Aufstellung der Aktiva und Passiva der Erbschaft sowie die Zahlungsbelege vorgelegt, ohne deren Vorliegen die Nachvollziehbarkeit des verwirklichten Sachverhaltes nicht möglich gewesen wäre. Die vom Bw. angesprochene "Offenlegung" hat sich bloß in der verbalen Äußerung "Zahlungsverpflichtung aus Erbverzicht" manifestiert. Diesfalls kann von einer ausreichenden Offenlegung nicht gesprochen werden, zumal die Abgabenbehörde erst durch zusätzliche Prüfungshandlungen den tatsächlichen Sachverhalt erkennen konnte.

Unter Punkt b) der Berufungsbegründung beantragt der Bw., die Zahlung des Herrn Ing. CL in Höhe von S 771.750, -- als Sonderbetriebsausgabe anzuerkennen. Dazu bezieht er sich auf die Vereinbarung zwischen Frau AL und Frau GL vom 31.3.1982, bei welcher seiner Ansicht nach – bei einer systematischen und teleologischen Auslegung – nur die Kommanditbeteiligung an der Bw. gemeint gewesen sein kann.

Dazu wird ausgeführt: Bei dem der BP vorgelegten Vertrag vom 31.3.1982, der zwischen Frau AL (Private) und ihrer Tochter Frau GL (Mitglied Orden) abgeschlossen worden ist, handelt es sich eindeutig um einen Erbverzicht, der sich auf **alle Rechte bezieht, die der Erbin aus dem Testament, Vermächtnis oder dem Gesetz** zustehen. Ferner geht aus dem Vertrag

hervor, dass die damals vereinbarte einmalige Abfindung für den Erbverzicht aus dem Nachlass der Frau AL in 24 Monatsraten zu bezahlen war.

Zusammenfassend kommt die BP zur Ansicht, dass im Berufungsschreiben vom 1. Oktober 2003 keine neuen Fakten vorgebracht wurden, die zu einer anderen Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes führen könnten. Die BP verweist auf die ausführliche Darstellung in der der Tz. 15 des BP-Berichtes."

Dazu erfolgte (trotz Aufforderung) keine Gegenäußerung der Bw.

In der am 19. Oktober 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend folgendes ausgeführt:

"Steuerlicher Vertreter der Bw. (StB):

Zunächst möchte ich festhalten, dass eine weitere Stellungnahme unterblieben ist, da ohnehin die anstehenden Fragen im Rahmen der heutigen mündlichen Verhandlung einer Klärung zugeführt werden können. Zur Sache selbst führe ich aus:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Wie schon im Berufungsschreiben hingewiesen wurde, liegen unserer Ansicht nach keine neuen Tatsachen vor, da der in Rede stehende Sachverhalt, nämlich die Tatsache des Erbverzichts, bereits in der Steuererklärung genügend offen gelegt worden ist.

Im Betriebsprüfungsbericht stützt sich der Betriebsprüfer genau hierauf, nämlich auf den stattgefundenen Erbverzicht, begründet jedoch keineswegs, warum dieser Sachverhalt eine neue Tatsache darstellen soll.

Das ist unserer Meinung nach ein Wertungswiderspruch.

FA-Vertreter/in (FA):

Nach Ansicht des Finanzamtes liegt in der Angabe "Erbverzicht" keineswegs eine ausreichende und vollständige Offenlegung vor. Man konnte davon ausgehen, dass dieser Erbverzicht nach Ansicht des Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit dem Betrieb steht. Erst im Zuge von durch die Betriebsprüfung vorgenommenen Ermittlungen kam hervor, dass es sich um einen allgemeinen Erbverzicht handle, der also nach Meinung des Finanzamtes nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.

StB:

Dem ist entgegenzuhalten, dass auch der Steuerakt von Frau AL im Finanzamt 3/11 erfasst war. Hieraus folgt, dass die Tatsache des Erbanfalles an sich der Behörde bereits bekannt

war. Ebenso wurden die Akten CL sowie Bw. im selben Finanzamt und auch im selben Referat geführt.

2) Sachbescheid:

StB:

Hierzu ist auf die Vorgeschichte der Bw. zu verweisen. Der Vater des nunmehr beherrschenden Gesellschafters CL ist im Alter von 60 Jahren im Jahr 1966 verstorben. Zu diesem Zeitpunkt war Herr CL 16 Jahre alt, seine Schwester GL – vier Jahre älter – trat nach der Matura in den Orden ein. Es war nunmehr Absicht aller Beteiligten das Familienvermögen, das zum damaligen Zeitpunkt so gut wie ausschließlich aus dem Firmenanteil bestanden hat, in den Familienhänden zu belassen und nicht den Orden als Gesellschafter akzeptieren zu müssen. Auf Grund dessen ist es gelungen, Frau GL im Jahr 1982 zu einem Erbverzicht zu bewegen, wobei hierfür maßgeblich die Bemühungen der Mutter des CL, Frau AL, waren. Insbesondere die Preisfindung war auf die Verhandlungen zwischen Mutter und Tochter, die naturgemäß von weltlichen Dingen wenig Ahnung hatte, zurückzuführen. Beabsichtigt war jedenfalls stets, keinem fremden Gesellschafter, insbesondere keinem Orden als Vertreterin der Erbin, Zutritt zur Firma zu gewähren.

Der Orden hätte jedenfalls ab der Einantwortung des Nachlasses nach AL maßgebliche Mitwirkungs- und Gestaltungsrechte gehabt.

Frau AL ist sodann 1997 verstorben; der 1982 vereinbarte Erbverzichtsvertrag wurde schließlich valorisiert und auf ein Konto, das Frau GL als Zahlstelle bekannt gegeben hatte, überwiesen.

Es ist somit der Begriff "allgemeiner Erbverzicht" zu relativieren, weil auch das Einkommen des CL ausschließlich aus Einkünften, die von der Firma zufließen, besteht.

Zusammenfassend war daher für den Erbverzicht die Absicht maßgeblich, das Vermögen der Familie, das so gut wie ausschließlich aus den Kommanditanteilen bestanden hat, auch in der Familie zu belassen.

Zur Wertrelation wird ergänzend ausgeführt, dass wir derzeit in Verhandlungen sind, den Betrieb eines Pflasterers zu einem Kaufpreis in Höhe eines Jahresumsatzes zu übernehmen. Der Umsatz der Bw. war im Streitjahr jedenfalls höher als/um die € 40.000.000, --, was die mangelnde Wertrelation zwischen Wert des Betriebes und Abfindungszahlung ausreichend dokumentiert.

FA:

Festzuhalten ist jedenfalls, dass sich der Erbverzicht auf sämtliche Vermögenswerte, die sich im Nachlass von Frau AL befinden werden, erstreckt hat.

CL:

Festhalten möchte ich dazu, dass die zitierten Wertpapiere im Depot im Wert von mehr als S 3.000.000, -- erst nach dem Erbverzicht erworben wurden, die auch verpfändet waren, dies zu Gunsten der Bw.

Über Befragen durch den Senat:

CL:

Ich glaube nicht, dass 1982, zum Zeitpunkt des Abschlusses des Erbverzichtes, eine Aufstellung über Vermögenswerte von Frau AL gemacht wurde, ich betone aber nochmals, dass das Vermögen zum damaligen Zeitpunkt so gut wie ausschließlich aus den Kommanditanteilen bestanden hat."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme unter Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, begründet. Im BP-Bericht wurde die Ermessensausübung damit begründet, dass bei der im Sinne des § 20 vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen wäre.

Der Bw. brachte gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens lediglich vor, dass der als Grund für die Wiederaufnahme genannte Sachverhalt bereits im Veranlagungsverfahren 1998 offen gelegt worden sei.

Wie aus der Beilage zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte des Jahres 1998 ersichtlich ist, hat die Bw. unter der Position "Sonderbetriebsausgaben des CL " einen Betrag in Höhe von S 771.750, -- als "Zahlungsverpflichtung aus Erbverzicht GL nach AL" als Aufwand geltend gemacht. Erst im Zuge der BP wurden der Notariatsakt vom 31.2.1982 zum Erbverzicht, eine Aufstellung der Aktiva und Passiva der Erbschaft sowie die Zahlungsbelege vorgelegt, ohne deren Vorliegen die Nachvollziehbarkeit des verwirklichten Sachverhaltes nicht möglich gewesen wäre. Die vom Bw. angesprochene "Offenlegung" hat sich bloß in der Kurzbezeichnung "Zahlungsverpflichtung aus Erbverzicht GL nach AL" manifestiert. Klar ist

jedenfalls, dass der Veranlagungsabteilung des Finanzamtes, welche den bekämpften Bescheid erlassen hat, die genaueren Umstände nicht bekannt waren, da die Abgabenbehörde erst durch zusätzliche Prüfungshandlungen den tatsächlichen Sachverhalt erkennen konnte. Dies ist ein materieller Wiederaufnahmegrund, eine neue wesentliche Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen wurde somit ausreichend begründet, da Wiederaufnahmsgründe vorliegen, die dargestellt wurden und im Rahmen der (ebenfalls) begründeten Ermessensausübung zu anders lautenden Bescheiden führten.

Im Streitjahr erfolgte die Wiederaufnahme daher zu Recht.

2. Zum Sachbescheid

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, 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 im Zusammenhang stehen (etwa Anwalts- und Prozesskosten), nicht abzugsfähig (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 wenn sie einen zum Nachlass gehörigen Betrieb betreffen. 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).

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und ständiger Rechtsprechung (Hofstätter - Reichel, Kommentar zu § 4 Abs 4 EStG 1972, allgemein, Tz 38, Stichwort "Pflichtteil", Hofstätter - Reichel, Kommentar zu § 16 Abs 1 EStG 1972, allgemein, Tz 11, Stichwort "Erbaueinandersetzungen, Erbschaftsregelungen", Hofstätter - Reichel, Kommentar zu § 20 EStG 1972, Tz 4, Stichwort "Erbfall", und die jeweils dort zit Jud, z.B. 1. 2. 1980, 1535, 1747, 1748/79, ÖStZB 1980, 259), stellen Kosten, die im Zusammenhang mit einem Erbanfall entstehen (bei Erbaueinandersetzungen, Erbschaftsregelungen, Zahlungen von Pflichtteilen, Aufnahme von Krediten zur Befriedigung von Pflichtteilsansprüchen), weder Betriebsausgaben

noch Werbungskosten dar, weil diese Aufwendungen lediglich die private Vermögenssphäre des Erben betreffen (vgl. VwGH vom 19.9.1990, Zl. 89/13/0021, ÖStZB 1991, 223). Dies auch dann, wenn das ererbte Vermögen ganz oder zum Teil der Einkunftserzielung dient.

Im vorliegenden Fall ist der von der BP ermittelte und im Sachverhaltsteil dieser Entscheidung dargestellte Sachverhalt insofern unstrittig, als es sich bei der gegenständlichen Zahlung um eine für einen Erbverzicht in Form einer einmaligen Abfindung geleistete Zahlung handelt. Dieser Betrag ist laut Erbverzichtsvertrag (vom 31. März 1982) nach dem Tod der Frau AL aus ihrem Nachlass in 24 gleichen Monatsraten an deren Tochter GL zu bezahlen. Frau GL verzichtete damit für den Fall des Todes der Mutter, AL, auf alle Rechte, die ihr aus Testament, Vermächtnis oder Gesetz zustehen. Nachdem Frau AL am 1.6.1997 verstorben war, wurde dieser Erbverzicht schlagend. Die Kommanditbeteiligung der Frau AL ging auf ihren Sohn CL, den beherrschenden Gesellschafter der Bw., über.

Weder die ergänzenden Ausführungen zum Sachverhalt in der mündlichen Verhandlung noch das Berufungsvorbringen, wonach in systematischer und teleologischer Auslegung der Vereinbarung (vom 31.3.1982, zwischen Frau AL und Frau GL) nur die Kommanditbeteiligung an der Bw. gemeint gewesen sein könne und die gegenständliche Zahlung in Höhe von € 56.085,26 in unmittelbarem Zusammenhang mit der Stellung als Kommanditist der KG stehe, vermögen der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Dies aus folgenden Gründen:

- 1) Aus dem Erbverzichtsvertrag geht eindeutig hervor, dass die Abfindung aus dem Nachlass der AL zu begleichen ist. Daher ist im vorliegenden Fall weder eine Zahlungsverpflichtung des Gesellschafters CL noch der Bw. gegeben. Somit können schon aus diesem Grund keine Sonderbetriebsausgaben vorliegen, da diese einen Aufwand des Gesellschafters voraussetzen.
- 2) Aus diesem Vertrag, wonach Frau GL "auf alle Rechte, die ihr aus dem Testament, Vermächtnis oder Gesetz zustehen, verzichtet" ist – entgegen der Auslegung der Bw. - nicht unmittelbar ableitbar, dass damit nur die Kommanditbeteiligung an der Bw. gemeint gewesen sein könne. Doch selbst für den Fall, dass die Abfindung mit der Kommanditbeteiligung der AL im Zusammenhang steht, bleibt die Tatsache ausschlaggebend, dass weder Frau GL noch der Orden je Gesellschafter der Bw. waren und somit keine Abfindung an einen "lästigen Gesellschafter" vorliegen kann.

Darüber hinaus ist der BP beizupflichten, wenn sie auch aus der Tatsache, dass die Erbverzichtszahlung in keiner Relation zu den tatsächlichen Werten bzw. zum Aktivvermögen steht und eine derartige Abmachung keinem Fremdvergleich zwischen Dritten standhalten würde, deren Nichtabzugsfähigkeit ableitet. Dieser Umstand ist übrigens auch seitens der Bw. (in der mündlichen Verhandlung, siehe oben) bestätigt worden.

Die gegenständlichen Ausgaben, welche unzweifelhaft im Zusammenhang mit einem Erbanfall stehen, stellen somit im Sinne der oben angeführten Literatur und Judikatur weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten dar, weil diese Aufwendungen ausschließlich die private Vermögenssphäre des Erben betreffen. Dies auch dann, wenn das ererbte Vermögen ganz oder zum Teil der Einkunftserzielung dient.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 25. Oktober 2005