

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch RA, gegen den Bescheid des FA, vertreten durch WB, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (der Erbengemeinschaft U.F.u.Mitges..) für das Jahr 2000 im Beisein der Schriftführerin Monika Holub nach der am 24. Jänner 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Hinsichtlich der getroffenen Feststellung wird auf die für das Jahr 2000 ergangene Berufungsvorentscheidung in der gem. § 293 BAO berichtigten Fassung vom 8. August 2005 verwiesen.

### Entscheidungsgründe

Nach der am 23. Februar 2000 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung verstorbenen M.U. waren nach der gesetzlichen Erbfolge deren 2 Söhne (K.U und F.U.) und ihre 3 Töchter (I.F., E.K. und Ka.U.) zu je 1/5 erbberechtigt.

Die Verlassenschaft umfasste insbesondere den Betrieb E.P. sowie eine Liegenschaft in P..

Der notariellen Niederschrift vom 9. Juli 2001 und dem Beschluss des BG S. vom 12. Juli 2001 zufolge leistete K.U. eine Abgeltungszahlung in Höhe von je 1 Mio S an seine 4 Geschwister und diese erklärten, keine Erb- und Pflichtteilsansprüche geltend zu machen. Von K.U. wurde eine bedingte Erbserklärung abgegeben und diesem am 12. Juli 2001 der – aus vorerwähntem Betrieb und der Liegenschaft bestehende - Nachlass eingeantwortet.

Mit 9. August 2004 hat das Finanzamt gemäß § 188 BAO einen Feststellungsbescheid für das Jahr 2000 erlassen und Einkünfte aus Gewerbebetrieb - und zwar einen den Betrieb betreffenden Veräußerungsgewinn - von 1.394.136,00 S ermittelt, welcher den weichenden Erben anteilmäßig zugerechnet wurde.

Der gegen diesen Feststellungsbescheid gerichteten Berufung hat das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2005 (gemäß § 293 BAO berichtigt mit Bescheid vom 8. August 2005) stattgegeben und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (bzw. den darin enthaltenen Veräußerungsgewinn) für das Jahr 2000 mit 0 S festgestellt. In der Begründung wies das Finanzamt darauf hin, dass die aus den Erben bestehende Mitunternehmerschaft von 23. Februar 2000 bis Juli 2001 bestanden habe. Ein Veräußerungsgewinn bei den weichenden Erben sei daher nicht bereits im Jahr 2000, sondern erst 2001 zu erfassen.

Im Vorlageantrag erachtet der anwaltliche Vertreter der Bw. die Annahme des Finanzamtes, wonach vom 23. Februar 2000 bis Juli 2001 eine Mitunternehmerschaft bestanden habe, als unrichtig und führt diesbezüglich aus:

*„Bei richtiger rechtlicher Beurteilung und unter Zugrundelegung des in Österreich geltenden Rechts, nämlich des ABGB, hätte das Finanzamt....feststellen müssen, dass die Erblasserin....am 23.2.2000, ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorben ist. Laut Einantwortungsurkunde...ist Alleinerbe....deren Sohn, K.U. ...., der auf Grund des Gesetzes zum gesamten Nachlass eine bedingte Erbserklärung abgegeben hat, welche vom Verlassenschaftsgericht angenommen wurde. Dementsprechend wurde auch der gesamte Nachlass ihm alleine eingeantwortet und sein Alleineigentum im Grundbuch einverleibt.“*

*Dies war nur deshalb möglich, weil die übrigen Kinder der Verstorbenen, ....sich des ihnen zustehenden Erbrechts entschlagen haben.*

*Das Finanzamt... übersieht nämlich offensichtlich, dass jedenfalls nach österreichischem Recht gem. §§ 799ff ABGB nur derjenige Erbe ist, der eine Erbserklärung, sei sie mit der Rechtswohltat des Inventars oder ohne die Rechtswohltat des Inventars, abgegeben hat.*

*Jene Personen, denen ein Erbrecht auf Grund des Gesetzes oder eine Testamente oder eines sonstigen Titels zusteinde, die aber keine Erbserklärung abgegeben haben, sind jedenfalls nach österreichischem Recht nicht Erben. Umso weniger daher Personen, die sich ihres Erbrechts ausdrücklich entschlagen haben. Die Ausschlagung bewirkt, dass die Erbschaft dem Ausschlagenden als nicht angefallen gilt, sodass anzunehmen ist, das Recht sei schon mit dem Tod des Erblassers dem Nachberufenen (in concreto dem Alleinerben K.U.) zugefallen (Welser in Rummel, ABGB<sup>3</sup>, I, §§ 799, 899 RZ 29).*

*Unter Zugrundelegung der Bestimmungen des ABGB – welches Gesetz auch für das Finanzamt und die finanzrechtliche Beurteilung des Sachverhaltes gilt – ist daher die Annahme des Finanzamtes..., es sei eine Mitunternehmerschaft entstanden, denknotwendigerweise unrichtig....“*

In der am 24. Jänner 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung vertrat der Vertreter der Bw. ergänzend zum bisherigen Vorbringen und unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 29.6.2005, 2002/14/0146 und vom 21.4.2005, 2003/15/0022 die Auffassung, K.U. sei nahtlos in die Rechtsstellung der Erblasserin zum Todeszeitpunkt eingetreten, sodass im gegenständlichen Fall – entgegen der Annahme des Finanzamtes – keine Mitunternehmerschaft entstanden sei. Das Berufsbegehren bleibe vor allem deshalb

aufrecht, weil man die Meinung vertreten könnte, dass hinsichtlich des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft ein Grundlagenbescheid bestehé, der auch für das Folgejahr 2001 bindend sein könnte. Beantragt wurde, den angefochtenen Bescheid aufzuheben bzw. dahingehend abzuändern, dass ausgesprochen werde, eine Mitunternehmerschaft nach der im Jahr 2000 verstorbenen M.U. sei nie entstanden.

Der Finanzamtsvertreter verwies auf die Entscheidung des VwGH vom 26.5.1998, 93/14/0191, welche eindeutig die vom Finanzamt vertretene Auffassung stütze.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Im gegenständlichen Verfahren wird vom anwaltlichen Vertreter der Bw. das Vorliegen einer Erbengemeinschaft und somit die Berechtigung des Finanzamtes zur Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO, der den Veräußerungsgewinn (Unterschiedsbetrag zwischen den auf die Erben entfallenden Betriebsvermögensanteilen und der erhaltenen Abfindung) beinhaltet, in Abrede gestellt.

Bereits in der dem anwaltlichen Vertreter der Bw. nachweislich zugestellten Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, Senat 18, GZ RV/1071-W/04 vom 26. Juli 2005 wurde zu der in diesem Verfahren strittigen Frage der Vertreterbestellung nach § 81 BAO aus dem Kreis der Erben Nachstehendes ausgeführt:

*„Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung – zuletzt im Erkenntnis vom 26.5.1998, 93/14/0191 - die Ansicht, für den Fall, dass mehrere Personen zu Erben eines Betriebes berufen sind, dieser Betrieb aber nur von einem Erben gegen Abfindung aus nachlassfremden Mitteln an die Miterben weitergeführt wird, die weichenden Erben in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen den auf sie entfallenden Betriebsvermögensanteilen und der erhaltenen Abfindung einen Veräußerungsgewinn erzielen (vgl. die hg Erkenntnisse vom 27.1.1969, 249/68, vom 22.12.1976, 1688/74, und aus jüngerer Zeit vom 14.4.1993, 91/13/0239), weil bei dieser Konstellation der Erbe nach steuerrechtlicher Beurteilung mit dem Todestag des Erblassers und nicht erst mit der Erbserklärung oder der Einantwortung in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 13. März 1997, 96/15/0102).“*

M.U. verstarb ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung, sodass auf Grund der gesetzlichen Erbfolge ihre 5 Kinder zu je einem Fünftel als Erben berufen waren.

*Das im Nachlass befindliche Einzelunternehmen wurde sohin von 5 Erben geerbt und traten diese bereits mit dem Todestag in die Rechtsstellung der Erblasserin ein. Entgegen der vom anwaltlichen Vertreter der Bw. offenbar vertretenen Rechtsansicht sind die Erbserklärung und die Einantwortung dabei, wie sich auch aus der vorzitierten Rechtsprechung ergibt, nicht von Bedeutung. Dies bedeutet im gegenständlichen Fall, dass mit dem Todestag der Erblasserin am 23. Februar 2000 eine aus den 5 Erben bestehende Mitunternehmerschaft entstanden ist. Wenn nun die Erben im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens übereingekommen sind, dass nur ein Erbe, nämlich K.U., den Betrieb weiterführen wird und die weichenden Erben finanziell abgefunden werden, so hat diese Mitunternehmerschaft bis zu dem Zeitpunkt existiert, in dem vertragsgemäß die Übertragung der Gesellschaftsrechte an K.U. wirksam wurde. Dies kann zu einer Veräußerungsgewinnbesteuerung im Sinne des § 24 EStG in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen den auf die Erben entfallenden Betriebsvermögensanteilen und den Abfindungsbeträgen führen, wobei allfällige Veräußerungsgewinne im Rahmen eines Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO BAO zu ermitteln sind.“*

Aus dem Vorgesagten ergibt sich, dass die aus den Erben bestehende Mitunternehmerschaft von 23. Februar 2000 bis zu der von den Erben im Juli 2001 (lt. Niederschrift über die Verlassenschaftsabhandlung) über die Leistung der Abfindungsbeträge getroffenen Vereinbarung bestanden hat.

Der Vorgangsweise des Finanzamtes, eine Person aus dem Kreis der Erben zum gemeinsamen Vertreter zu bestellen, kommt daher Berechtigung zu.“

Mit dem Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 29.6.2005, 2002/14/0146 und vom 21.4.2005, 2003/15/0022 vermag der Vertreter der Bw. nichts für seinen Standpunkt zu gewinnen. Beiden Erkenntnissen ist die übereinstimmende Aussage zu entnehmen, dass der Erbe hinsichtlich des Nachlassvermögens und der daraus erzielten Einkünfte schon mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt. Dies steht auch im Einklang mit den Ausführungen des VwGH im vorzitierten, auch vom Finanzamt ins Treffen geführten Erkenntnis vom 26.5.1998, welchem – wie auch im gegenständlichen Fall – die Sachverhaltskonstellation zu Grunde liegt, dass von mehreren erbberechtigten Personen nur eine den im Nachlass befindlichen Betrieb weiterführt und die anderen erbberechtigten Personen aus nachlassfremden Mitteln abfindet. In einem derartigen Fall kommt es für die weichenden Erben in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen den auf sie entfallenden Betriebsvermögensanteilen und der erhaltenen Abfindung zu einer Veräußerungsgewinnbesteuerung, weil lt. VwGH "*bei dieser Konstellation der Erbe nach steuerrechtlicher Beurteilung mit dem Todestag des Erblassers und nicht erst mit der Erbserklärung oder der Einantwortung in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt*".

In Anbetracht vorstehender Ausführungen folgt der unabhängige Finanzsenat der in der stattgebenden Berufungsvorentscheidung vertretenen Auffassung des Finanzamtes, wonach ein allfälliger Veräußerungsgewinn bei den weichenden Erben nicht bereits im Jahr 2000, sondern allenfalls erst im Jahr 2001 zu erfassen sein wird. Für das Jahr 2000 wurden die Einkünfte aus Gewerbetrieb bzw. der darin enthaltene Veräußerungsgewinn daher zu Recht mit 0 S festgestellt.

Abgesehen davon ist es aus Sicht des streitgegenständlichen Verfahrens betreffend das Jahr 2000 nicht nachvollziehbar, in welchem Recht die Bw. durch einen auf 0 lautenden Feststellungsbescheid verletzt sein soll, zumal es im abgeleiteten Einkommensteuerverfahren zu keiner daraus resultierenden Abgabenvorschreibung kommen kann. Entgegen der in der mündlichen Verhandlung vom Vertreter der Bw. geäußerten Auffassung entfaltet der für das Jahr 2000 ergangene Feststellungsbescheid auch keinerlei Bindungswirkung für das Folgejahr 2001. Sollte im Jahr 2001 Streit über Bestehen oder Ausmaß der Bemessungsgrundlage bestehen, so bietet dieses Verfahren die Möglichkeit entsprechender Rechtsverteidigung.

Der Berufung wird daher - im Sinne der Berufungsvorentscheidung – stattgegeben.

Wien, am 30. Jänner 2006