

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.05.1998

Geschäftszahl

93/14/0191

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajcek, über die Beschwerde

- 1) der H K, 2) des W K, 3) der M F, 4) der A B und
- 5) der I L, alle vertreten durch Dr. Herbert Gugglberger, Rechtsanwalt in Hopfgarten, Markt 17, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 3. September 1993, ZI 30.897-3/92, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1987 bis 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Am 27. Mai 1987 war der Sohn bzw Bruder der Beschwerdeführer, welcher ein Fremdenheim betrieben hatte, ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung verstorben. Am 20. November 1987 gaben die Beschwerdeführer hinsichtlich der Hälfte (Mutter) bzw je eines Zehntels (fünf Geschwister) bedingte Erbsklärungen ab. Laut Abhandlungsprotokoll vom 7. November 1988 einigten sich die Beschwerdeführer darauf, daß der Gewerbebetrieb von einem Miterben gegen Auszahlung der anderen Miterben übernommen werden solle und die Höhe der Übernahmepreise samt den Zahlungskonditionen der Abfertigungen sowie die Frage, wer den Betrieb allein übernehmen solle, untereinander beraten würde. Am 2. Juni 1989 wurde ein entsprechendes Erbübereinkommen getroffen, wonach näher bezeichnete Privatliegenschaften zu den gesetzlichen Anteilen von allen Miterben und der Betrieb vom "Bruder" (bzw Sohn) Heinrich K mit allen Aktiven und Passiven mit Wirkung vom 30. Juni 1989 in sein Alleineigentum übernommen werden. Als Übernahmewert wurde ein Betrag von S 10 Mio vereinbart. Hievon könne sich der Übernehmer Heinrich K seinen eigenen Miterbenanteil von einem Zehntel anrechnen. Er verpflichte sich somit, an die anderen Miterben einen Übernahmepreis von S 9 Mio, also seiner Mutter S 5 Mio (zahlbar 1990) und seinen vier Geschwistern je S 1 Mio (zahlbar 1995), zu bezahlen.

Mit Beschluß des Bezirksgerichtes vom 14. Juni 1989 wurde der Nachlaß den Erben zu den vorgenannten Quoten eingantwortet.

Mit Bescheiden des Finanzamtes über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1987 bis 1989 wurden den Miterben anteilig - entsprechend den Erbquoten - AfA-Beträge zugewiesen und für die weichenden Erben zum 30. Juni 1989 Veräußerungsgewinne (von zusammen S 7,622.070,--) festgestellt.

In einer dagegen erhobenen Berufung wurde eingewandt, die Erben hätten noch vor der Einantwortung eine Vereinbarung getroffen, derzufolge eine Teilung des Nachlasses gegen Abfindung der weichenden Erben vorzunehmen sei. Gegenstand der Auseinandersetzung seien daher erbrechtliche Positionen gewesen, welche sich auf der einkommensteuerlich nicht relevanten Vermögensebene bewegten. Es wurde beantragt, die angefochtenen Bescheide in der Weise abzuändern, daß keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt werden und insbesondere für das Jahr 1989 kein Veräußerungsgewinn ermittelt werde.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde diese Berufung unter Hinweis darauf, daß nach einkommensteuerlichen Grundsätzen der Erbe hinsichtlich des Nachlaßvermögens bereits im Zeitpunkt des Todes in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt und ein auch vor der Einantwortung getroffenes Erbteilungsübereinkommen sich daher aus einkommensteuerlicher Sicht nicht auf "erbrechtliche Positionen", sondern nur auf das Nachlaßvermögen als solches beziehen könne, ab. Die belangte Behörde stützte sich diesbezüglich auf die hg Rechtsprechung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung 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. Jänner 1969, 249/68, vom 22. Dezember 1976, 1688/74, und aus jüngerer Zeit vom 14. April 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).

Die Beschwerdeführer bekämpfen den angefochtenen Bescheid, welcher insofern der hg Rechtsprechung gefolgt ist, mit der Begründung, daß ihnen die bei Taucher, Erbauseinandersetzung

- neue Rechtsprechung des BFH - Auswirkungen auf den österreichischen Rechtsbereich, ÖStZ 1990, 278 ff, und Taucher, Nachlaßbesteuerung - Änderung? FJ 1993, 98 ff, angeführten Argumente gegen die Sicht des Verwaltungsgerichtshofes überzeugender erschienen. In der Folge versuchen die Beschwerdeführer - gestützt auf die zitierten Literaturstellen - aufzuzeigen, daß auch eine andere, nämlich eine der zivilrechtlichen Rechtslage folgende Beurteilung
- wonach zwischen Tod des Erblassers und Einantwortung die Rechtsfigur der ruhenden Erbschaft zwischengeschaltet ist -, möglich und gerechtfertigt wäre.

Der Gerichtshof sieht sich jedoch durch die Beschwerdeausführungen nicht veranlaßt, von seiner Rechtsprechung abzugehen.

Den Beschwerdeführern gelingt es unter Berücksichtigung des Umstandes, daß der zivilrechtliche Bestand des ruhenden Nachlasses in aller Regel nur eine kurze Zeitspanne umfaßt und das Nachlaßvermögen einschließlich der in der zivilrechtlichen Zwischenphase des ruhenden Nachlasses erwirtschafteten (allenfalls verminderten) Vermögenswerte letztlich den Erben zufällt, nicht, unter Beachtung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine Notwendigkeit aufzuzeigen, warum in Anlehnung an die zivilrechtliche Rechtslage auch für den Bereich des der wirtschaftlichen Anknüpfung folgenden Einkommensteuerrechtes kurzfristig eine der Steuerpflicht unterliegende Rechtsfigur angenommen werden sollte. Die auf zivilrechtliche Überlegungen gestützten Argumente, daß die vom ruhenden Nachlaß erwirtschafteten Ergebnisse (zivilrechtlich) diesem zuzurechnen sind, sind jedenfalls nicht geeignet, deren wirtschaftliche und als solche für das Steuerrecht maßgebende Zurechnung ebenfalls an den ruhenden Nachlaß zu begründen. Der Umstand, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise vielfach der zivilrechtlichen folgt (oder sich mit ihr deckt), zeigt nicht auf, daß die wirtschaftliche Anknüpfung in einem Fall, wo dies nicht so ist, verfehlt wäre.

Wie dargestellt, verbleiben (neben dem Nachlaßvermögen selbst) die zwischen dem Tod des Erblassers und der Einantwortung erwirtschafteten Ergebnisse des Nachlaßvermögens nicht bei der zivilrechtlichen Rechtsfigur des ruhenden Nachlasses, sondern fließen nach relativ kurzer Zeit letztlich dem (den) eingeworteten Erben zu. Die Beurteilung, daß die Erben das Nachlaßvermögen steuerrechtlich unmittelbar vom Erblasser und nicht von der Verlassenschaft erwerben, vermeidet im Hinblick auf den jedenfalls zeitlich beschränkten (zivilrechtlichen) Bestand der Verlassenschaft und den Umstand, daß die entsprechenden Vermögenswerte einschließlich der von der Verlassenschaft erwirtschafteten (oder verminderten) Werte letztlich den Erben zufließen, lediglich die andernfalls gegebene Notwendigkeit, Einkünfte der Verlassenschaft (Veräußerungsgewinne) in eigenen Verfahren (eines eigenen Körperschaftsteuersubjektes) einer Besteuerung zu unterziehen.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.