



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der bfadr, vertreten durch Dr. Robert Fischer, 6020 Innsbruck, Philippine-Welser-Straße 41, vom 1. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 11. November 2005 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1996 bis 1997 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Entscheidungsgründen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Übergabsvertrag vom 2.1.1981 hat RB den gesamten Gutsbestand der Liegenschaft in EZ X und seinen Betriebsvermögensanteil an der Firma [...] mit allen Aktiven und Passiven, materiellen und immateriellen Rechten und Werten, einschließlich des Firmennamens seinem leiblichen Sohn – dem Erblasser – übergeben. Auf der Liegenschaft in EZ X stand ein Gebäude, das aus einem Altbau trakt, einem Neubau trakt mit Wohnungen, einer Werkstätte mit Geschäfts- und Lagerräumen besteht, in denen auch der Betrieb der Firma [...] untergebracht ist.

Der Erblasser verpflichtete sich zur Übernahme der auf den geschenkten Sachen aushaftenden Verbindlichkeiten. Weiters verpflichtete sich der Erblasser zur Erbringung folgender Gegenleistungen an RB und dessen Ehegattin:

a) das Veräußerungs- und Belastungsverbot gemäß § 364c ABGB;

b) die Dienstbarkeit des Wohnrechtes an der Wohnung im zweiten Stock des Neubautraktes bestehend aus Wohnraum, Kleinküche, Bad und WC mit ca. 30 qm. Das Wohnrecht ist ein lebenslängliches und ein unentgeltliches Recht. Das in der Wohnung befindliche Inventar behält sich der Übergeber zurück und verbleibt weiterhin im Eigentum des Übergebers bzw. seiner Ehegattin.

c) die Reallast des Unterhaltes in Form einer lebenslänglichen wertgesicherten Leibrente an den Übergeber und seine Ehegattin in Höhe von S 18.000,00. Von dieser Leibrente entfallen auf RB ein Teilbetrag von S 9.000,00,

auf seine Ehegattin der restliche Teilbetrag von S 9.000,00.

d) Der Übernehmer übernimmt weiters die Bezahlung der Krankenzusatzversicherungsprämien des Übergebers nach dem Stand vom 1. Jänner 1981 in Höhe von S 1.300,00, sowie die Bezahlung des Pachtzinses an die Agrargemeinschaft G für die Überlassung der GP Y in EZ Y nach Massgabe der zum Übergabstichtag bestehenden Rechts- und Sachlage, sowie der Zahlungspflichten des Übergebers. Dieser Pachtzins beträgt heute S 3.125,00.

Nach dem Tode des zuletzt verstorbenen Elternteiles erlöschen das Veräußerungs- und Belastungsverbot gemäß Absatz (1) lit. a), sowie die Dienstbarkeit des Wohnrechtes und die Reallast des Unterhaltes gemäß lit. b) und c) dieses Vertrages.

Schließlich verpflichtete sich der Erblasser zur Erbringung folgender Leistungen an seinen Bruder:

(1) Der Übernehmer räumt seinem Bruder die Dienstbarkeit des unentgeltlichen und lebenslänglichen Wohnrechtes an der von ihm im ersten Stock des Altbautraktes des Hauses EZ X bewohnten Wohnung, bestehend aus Wohnküche, Speis, Bad, WC und drei Zimmer mit Balkon und Kellerraum ein;

(2) Der Bruder ist berechtigt, an der vorgenannten Wohnung auf seinen Antrag und auf seine Kosten Wohnungseigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes BGBl 149/1948 i.d.g.F. zu begründen.

Der Bruder und der Erblasser bilden diesfalls zusammen eine Wohnungseigentumsgemeinschaft im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes.

Der Erblasser wird bei der Begründung des Wohnungseigentums in jeder Hinsicht rechtlich und faktisch mitwirken und alle erforderlichen Rechtshandlungen, jedoch nicht auf seine Kosten, vornehmen.

Eine darüber hinausgehende Haftung des Übernehmers findet nicht statt.

(3) Falls es die betrieblichen Erfordernisse notwendig oder zweckmäßig erscheinen lassen, wird der Bruder dem Austausch bzw. der Neuverteilung der Kellerräume zustimmen. Er hat diesfalls jedoch einen Anspruch auf Ersatz für die bisher von ihm genutzten Kellerräume. Diesfalls wird ihm im Erdgeschoss lt. dem diesem Vertrag beiliegenden Lageplan vom 10.12.1980, der einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildet, der rot ausgewiesene Abstellraum zur Verfügung gestellt.

(4) Im Fall der Begründung von Wohnungseigentum wird der Bruder ein Veräußerungs- und Belastungsverbot gemäß § 364 c ABGB zugunsten seiner Eltern eingetragen lassen.

Hinsichtlich der Dauer dieser Last gilt sinngemäß Punkt 5 Absätze (2) und (3) dieses Übergabsvertrages.

*(5) Der Bruder räumt weiters, sollte es zur Begründung von Wohnungseigentum ob der Liegenschaft EZ X kommen, auf seinen Miteigentumsanteilen, an den das Wohnungseigentum nach den Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes begründet wurde, dem Erblasser das Vorkaufsrecht ein.*

*(6) Der Bruder nimmt zur Kenntnis, dass die ihm aus diesem Übergabsvertrag zukommenden Rechte auf allfällige Pflichtteilsansprüche gegenüber seinen Eltern anzurechnen sind.*

Auf Grund des Übergabsvertrags vom 31.3.1982 wurde der Bruder des Erblassers Eigentümer eines 115/1073 Anteiles an EZ X.

Auf Grund des Schenkungsvertrags vom 29.1.1996 wurde die Berufungsführerin Eigentümerin eines 234/1073 Anteiles an EZ X.

Aus dem Abhandlungsprotokoll vom **18. Februar 1998** geht hervor:

Die Berufungsführerin war Alleinerbin nach dem am 25. März 1996 verstorbenen Erblasser.

Der Pflichtteil der beiden pflichtteilsberechtigten Söhne des Erblassers hat 1.042.568,37 S betragen. Laut Testament war der Pflichtteilsanspruch für den Sohn M mit einer 2-Zimmerwohnung, bzw zwei Garconnieren im ersten Obergeschoß und für den Sohn O mit einer 2-Zimmerwohnung und zwei Garconnieren im zweiten Obergeschoß abzugelten, wobei es der Berufungsführerin freigestanden ist, den Pflichtteil von M bar auszubezahlen.

Die Berufungsführerin hat den Pflichtteil von M in bar ausbezahlt.

Der Sohn O wurde Eigentümer zu 52/1073-Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an Top 7, 30/1073-Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an Top 8, sowie 33/1073-Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an Top 9.

Die Berufungsführerin hat die Zahlung der Leibrente an den Übergeber und dessen Ehegattin allein getragen. Der Übergeber und seine Ehegattin verstarben im September 1997.

Mit Bescheiden vom 11. November 2005 hat das Finanzamt Innsbruck der Berufungsführerin Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 vorgeschrieben. In diesen Bescheiden wurden die Leibrentenzahlungen der Berufungsführerin nur zu 609/724 Anteilen anerkannt, da die Leibrente auch auf dem an den Pflichtteilsberechtigten O übereigneten 115/1073-Anteilen hafte.

In der Berufung brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor, dass eine Kürzung der Sonderausgabenposition nicht zulässig sei, da sie nachweislich den gesamten Betrag bezahlt habe.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Innsbruck mittels Berufungsvorentscheidung vom 24. März 2006 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

Versorgungsrenten dürften vom Abgabepflichtigen als Sonderausgaben nur insoweit geltend gemacht werden, als dieser auf Grund zivilrechtlicher Vereinbarungen zur Leistung verpflichtet ist. Die der Liegenschaft anhaftende Reallast der Leibrentenleistung habe daher nur im Ausmaß der von der Berufungsführerin geerbten Liegenschaftsanteile berücksichtigt werden können.

Im Vorlageantrag vom 26. April 2006 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

Die Alleinerbin habe nach dem Tod des Erblassers bis zum Ableben der Übergeber die Reallast allein zu tragen gehabt und dies auch bis zum Ableben der Übergeber zur Gänze erfüllt. Wie sie die Pflichtteile erfülle, hänge damit nicht zusammen.

Mit Telefax vom 25. September 2008 übermittelte der UFS dem steuerlichen Vertreter der Berufungsführerin folgenden Vorhalt:

*„Sie werden ersucht, binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens, dem UFS, Außenstelle Feldkirch, Schillerstraße 2, 6800 Feldkirch, folgende Unterlagen zu übermitteln:*

- 1. Vertrag mit dem ursprünglich die Leibrentenverpflichtung des Erblassers begründet wurde.*
- 2. Vertrag zwischen der Berufungsführerin und dem pflichtteilsberechtigten O B hinsichtlich Pflichtteilsabgeltung und Übereignung der Wohnungen.“*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 6.10.2008 brachte der steuerliche Vertreter der Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

*„Nach Ansicht der Berufungsführerin stehen Ihr Sonderausgaben in voller Höhe und nicht anteilig zu, da sie auch die Zahlungen leistete und die hingegebenen Garconnieren an den Sohn O unbelastet übergeben worden sind. Für die Berufungsführerin wurde der Antrag gemäß § 24 Abs 5 EStG 1988 am 22.9.1998 gestellt. Demnach wäre auf die Einkommensteuer 1996 die Erbschaftssteuer anzurechnen was bisher auch nicht erfolgte. Laut Erbschaftssteuerbescheid vom 11. Mai 1998 wurde Erbschaftssteuer von der Erbin in Höhe von 115.797,00 S bezahlt.“*

Der Vorhaltsbeantwortung waren der Vertrag vom 2.1.1981 und das Abhandlungsprotokoll beigelegt.

Mit Telefax vom 19. Jänner 2009 übermittelte der UFS dem steuerlichen Vertreter der Berufungsführerin folgenden Vorhalt:

*„Laut dem im Akt liegenden Gutachten beträgt der Wert der monatlich zu leistenden Rente in den Jahren 1996 und 1997 jeweils 14.642,00 S. Dies würde zum Ansatz der Rentenverpflichtung von jeweils 263.556,00 S führen. Sie machen aber 268.848,00 S geltend. Sie werden ersucht die Differenz aufzuklären.“*

Weiters beantragen Sie die Anrechnung der Erbschaftssteuer gemäß § 24 Abs 5 EStG auf die Einkommensteuer für das Jahr 1996. Nach den dem UFS vorliegenden Informationen wurde aber 1996 kein Veräußerungsgewinn erzielt. Eine Anrechnung der Erbschaftssteuer ist daher nicht möglich.

Sie werden eingeladen hiezu binnen vier Wochen nach Erhalt des Schreibens Stellung zu nehmen.“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Jänner 2009 teilte der steuerliche Vertreter der Berufungsführerin im Wesentlichen mit:

„Auf Grund der Wertsicherungsvereinbarung war für 4-12/96  $2 \times 14.936,00 \times 9 = 268.848,00$  S zu bezahlen. Da die begünstigten Schwiegereltern beide im September 97 eines natürlichen Todes dahinschieden, berechnete sich der bezahlte Jahresbetrag ebenfalls mit 268.848,00 S, welcher geltend gemacht worden ist. Eine abgabenbehördliche Prüfung hat ergeben, dass der gemäß § 24 Abs 6 EStG beantragte steuerfreie Entnahmewert des Gebäudes nachversteuert werden musste, weil die damalige Variante des § 24 Abs 6 EStG keinerlei Gebäudevermietung zulässt.“

Mit Telefax vom 17. Februar 2009 übermittelte der UFS dem steuerlichen Vertreter der Berufungsführerin folgenden Vorhalt:

„§ 24 Abs 5 EStG vermindert die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer. Aus der von Ihnen vorgelegten Ermittlung des Veräußerungsgewinns geht allerdings hervor, dass der Veräußerungsgewinn nicht von der Berufungsführerin, sondern von der Verlassenschaft nach [Erblasser] versteuert wurde.

Nach der Rechtsprechung des VwGH tritt der Erbe hinsichtlich des Nachlassvermögens und der daraus erzielten Einkünfte schon mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers ein. (vgl zB VwGH vom 29.3.2007, 2004/15/0140).

Falls der Veräußerungsgewinn der Berufungsführerin zuzurechnen wäre, wäre dieser in den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 miteinzubeziehen. Ebenfalls miteinzubeziehen wären die seit dem Todestag des [Erblassers] anfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Mit dem EStG 1988 wurde klargestellt, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer nur insoweit anzurechnen ist, als sie auf die stillen Reserven entfällt; nur insoweit kann es zu einer Doppelbelastung kommen. Sollten im Rahmen der Betriebsveräußerung stille Reserven der Einkommensteuer unterworfen werden, die bei dem vorangegangenen unentgeltlichen Erwerb für Zwecke der Erbschaftssteuer – aus welchen Gründen immer – nicht erfasst worden sind und damit keine Erbschaftssteuerbelastung ausgelöst haben, liegt eine "Doppelbelastung der stillen Reserven", auf welche § 24 Abs 5 EStG 1988 abstellt, nicht vor (VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0351).

Die Anrechnung der Erbschaftssteuer auf die Einkommensteuer aus dem Veräußerungsgewinn errechnet sich daher nach Auffassung des UFS folgendermaßen:

$$\text{Belastungsprozentsatz} = \frac{\text{Erbschaftssteuer} \times 100}{\text{erbschaftssteuerliche Aktiva}}$$

$$\text{anzurechnender Betrag} = \text{Belastungsprozentsatz} \times \text{stille Reserven}$$

Die anzurechnende Erbschaftssteuer errechnet sich daher folgendermaßen:

	ErbSt-Aktiva laut Inventar	
	Betriebsvermögen	Privatvermögen
Liegenschaft 1	87.105,00	

Liegenschaft 2	848.824,00	
Spar- und Bausparguthaben		439.870,00
Anlagevermögen	1.320.563,00	
Umlaufvermögen	1.472.601,75	
Inventar	76.700,00	
ErbSt-Aktiva	3.805.793,75	439.870,00
Summe ErbSt-Aktiva	4.245.663,75	

Erbschaftssteuer 115.797,00

Belastungsprozentsatz 2,73%

*Ermittlung der stillen Reserven laut BP-Bericht (Liegenschaften mit ErbSt-Werten)*

Liegenschaft 1	87.105,00
abzüglich Buchwert Liegenschaft 1	-177.650,00
Liegenschaft 2	848.824,00
abzüglich Buchwert Liegenschaft 2	-277.096,00
Verkaufserlöse Anlagevermögen	1.313.384,00
abzüglich Buchwert Anlagevermögen	-668.120,00
stille Reserven Betriebsvermögen	1.126.447,00

anzurechnender ErbSt-Betrag 30.722,92

*Sie werden ersucht binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens hiezu Stellung zu nehmen und mitzuteilen ob Sie die Berufung hinsichtlich der Anrechnung der Erbschaftssteuer auf die Einkommensteuer aufrecht erhalten. Falls Sie die Berufung in diesem Punkt aufrecht erhalten werden Sie ersucht die Höhe der gewerblichen Einkünfte seit dem Todeszeitpunkt des [Erblassers] mitzuteilen.“*

Am 2. März 2009 teilte der steuerliche Vertreter der Berufungsführerin telefonisch mit, dass er gegen die Berechnung der anzurechnenden Erbschaftssteuer keine Einwände habe. Die Berufungsführerin habe die Steuer aus dem Veräußerungsgewinn tatsächlich zu entrichten gehabt. Dies sei aus den Einkommensteuerbescheiden ersichtlich.

Mit Telefax vom 3. März 2009 übermittelte der steuerliche Vertreter der Berufungsführerin die Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Buch- und Betriebsprüfung bei der Verlassenschaft nach dem Erblasser. Punkt II. dieser Niederschrift lautet:

Betriebsaufgabegewinn zum 25. März 1996:

*Nach Ansicht der Betriebsprüfung sind die auf das Betriebsgebäude entfallenden stillen Reserven der Besteuerung zu unterwerfen, da diese zur Erzielung von Einkünften innerhalb der Fünfjahresfrist Verwendung finden. § 24 Abs 6 EStG findet insoweit statt, als die Voraussetzungen im Sinne des Unterabsatzes gegeben sind (=Verteilung auf 10 Jahre). Der Veräußerungsgewinn wurde mit 6.809.543,00 S ermittelt. Davon sind 1996 2.198.929,00 S zu versteuern. Der Rest wird in 9 Jahresbeträgen zu 512.290,00 beginnend ab 1997, unter der Steuernummer [...] [Berufungsführerin] mit dem Hälftesteuersatz § 37 Abs 5 EStG versteuert.“*

---

**Über die Berufung wurde erwogen:**

Unstrittig ist, dass die Übernahme der Leibrentenverpflichtung durch die Erblasserin und die tatsächliche Leistung dieser Leibrenten, als Sonderausgaben abzugsfähig ist.

Beim Pflichtteil handelt es sich um einen schuldrechtlichen Anspruch in Geld, nicht etwa um einen Erbteil. Der Pflichtteilsanspruch ist keine Erblässerschuld, sondern – je nach Begriffsverständnis – eine Erbfalls- oder Erbgangsschuld, also eine Verbindlichkeit, die erst mit dem Erbfall entsteht und zunächst die Verlassenschaft trifft. Der Pflichtteilsberechtigte ist daher nicht Gesamtrechtsnachfolger nach dem Erblasser. Vielmehr ist die Berufungsführerin als Alleinerbin die einzige Gesamtrechtsnachfolgerin nach dem Erblasser. Der Erbe tritt hinsichtlich des Nachlassvermögens und der daraus erzielten Einkünfte schon mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers ein (vgl. VwGH vom 20. April 2004, 2003/13/0160). Der Berufungsführerin waren daher bis zur Abfindung des Pflichtteilsberechtigten O auch die Wohnungen und damit die auf diesen lastenden Reallasten, mit denen dessen Pflichtteil abgegolten wurde, zuzurechnen.

Im gegenständlichen Fall wurde der Pflichtteil des Pflichtteilsberechtigten O in Form von drei Wohnungen abgegolten.

Der Pflichtteilsberechtigte O hat daher das Eigentum an den Wohnungen erst auf Grund des Abhandlungsprotokolls und Wohnungseigentumsabänderungsvertrages vom 18. Februar 1998, sohin nach dem Erlöschen der Reallast durch den Tod der Übergeber, erworben. Zum Zeitpunkt des Eigentumserwerbes der Wohnungen durch den Pflichtteilsberechtigten O waren diese daher lastenfrei.

Die Berufungsführerin als Alleinerbin nach dem Erblasser war daher sowohl rechtlich als auch tatsächlich die Einzige die durch die Reallast belastet war.

Da die Berufungsführerin in den Jahren 1996 und 1997 tatsächlich jeweils 268.848,00 S als Leibrente bezahlt hat, war den Berufungen in diesem Punkt vollinhaltlich stattzugeben.

§ 24 Abs 5 EStG lautet:

*„Die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn wird im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der stillen Reserven auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb oder Teilbetrieb oder den Anteil am Betriebsvermögen innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung (Aufgabe) erworben und infolge des Erwerbes Erbschafts- oder Schenkungssteuer entrichtet hat“.*

Veräußert der Erbe oder Geschenknehmer den Betrieb, dann hat er vom Wert des Betriebes zuerst die Erbschafts- bzw Schenkungssteuer entrichtet und muss anlässlich der Veräußerung des Betriebes ebenfalls die auf die stillen Reserven entfallende Einkommensteuer entrichten.

Um diese Doppelbelastung zu vermeiden, wird auf Antrag die auf die stillen Reserven (einschließlich Firmenwert) entfallende Erbschafts- oder Schenkungssteuer auf die ESt angerechnet.

Mit dem EStG 1988 wurde klargestellt, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer nur insoweit anzurechnen ist, als sie auf die stillen Reserven entfällt; nur insoweit kann es zu einer Doppelbelastung kommen.

Sollten im Rahmen der Betriebsveräußerung stille Reserven der Einkommensteuer unterworfen werden, die bei dem vorangegangenen unentgeltlichen Erwerb für Zwecke der Erbschaftssteuer – aus welchen Gründen immer – nicht erfasst worden sind und damit keine Erbschaftssteuerbelastung ausgelöst haben, liegt eine "Doppelbelastung der stillen Reserven", auf welche § 24 Abs 5 EStG 1988 abstellt, nicht vor (VwGH vom 20.2.2008, 2006/15/0351).

Der VwGH setzt für seine Berechnung des nach § 24 Abs 5 anzurechnenden Erbschaftssteuerbetrages sämtliche Aktiva des Erwerbs von Todes wegen (bewertet nach § 19 ErbStG) mit der für den gesamten Erwerb zu entrichtenden Erbschaftssteuer ins Verhältnis und wendet diesen Hundertsatz auf den Veräußerungserlös für die stillen Reserven und den Firmenwert an. Mit dem Steuersatz, der sich aus diesem Verhältnis ergibt sind letztlich sämtliche Aktiva des Erwerbes belastet; da die Schulden die betrieblichen und außerbetrieblichen Aktiva gleichermaßen kürzen, unterbleibt eine wirtschaftliche Zurechnung; sie finden jedoch in der Höhe der entrichteten Erbschaftssteuer bereits ihren Niederschlag.

$$\text{Belastungsprozentsatz} = \frac{\text{Erbschaftssteuer} \times 100}{\text{erbschaftssteuerliche Aktiva}}$$

$$\text{anzurechnender Betrag} = \text{Belastungsprozentsatz} \times \text{stille Reserven}$$

Die anzurechnende Erbschaftssteuer errechnet sich daher folgendermaßen:

ErbSt-Aktiva laut Inventar		
	Betriebsvermögen	Privatvermögen
Liegenschaft 1	87.105,00	
Liegenschaft 2	848.824,00	
Spar- und Bausparguthaben		439.870,00
Anlagevermögen	1.320.563,00	
Umlaufvermögen	1.472.601,75	
Inventar	76.700,00	
ErbSt-Aktiva	3.805.793,75	439.870,00
Summe ErbSt-Aktiva	4.245.663,75	
Erbschaftssteuer	115.797,00	
Belastungsprozentsatz	2,73%	



Ermittlung der stillen Reserven laut BP-Bericht (Liegenschaften mit ErbSt-Werten)		
Liegenschaft 1	87.105,00	
abzüglich Buchwert Liegenschaft 1	-177.650,00	
Liegenschaft 2	848.824,00	
abzüglich Buchwert Liegenschaft 2	-277.096,00	
Verkaufserlöse Anlagevermögen	1.313.384,00	
abzüglich Buchwert Anlagevermögen	-668.120,00	
stille Reserven Betriebsvermögen	1.126.447,00	
anzurechnender ErbSt-Betrag	30.722,92	

Im Jahr 1996 hat die Berufungsführerin keine stillen Reserven aus der Aufgabe- bzw Veräußerungsgewinn versteuert. Im Jahr 1996 konnte daher keine Erbschaftssteueranrechnung erfolgen.

Im Jahr 1997 hat die Berufungsführerin einen Teil des Aufgabe- bzw Veräußerungsgewinnes in Höhe von 483.832,00 S versteuert. Auf die daraus entfallende Steuer ist der auf die stillen Reserven entfallende Erbschaftssteuerbetrag in Höhe von 30.722,92 S anzurechnen.

Die Einkommensteuer errechnet sich folgendermaßen:

Einkommensteuer 1996		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		0,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
R. B & Co	136.226,00	
SVA der gewerbl. Wirtschaft	122.880,00	
Werbungskosten	-1.800,00	257.306,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		79.097,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		336.403,00
Renten oder dauernde Lasten		-268.848,00
Topfsonderausgaben		-7.245,00
Einkommen		60.310,00
Umrechnungszuschlag beim besonderen Progressionsvorbehalt		37.363,00
Rundungszuschlag		27,00
gerundetes Welteinkommen		97.700,00
10% für der ersten	50.000,00	5.000,00
22% für die restlichen	47.700,00	10.494,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		15.494,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		-8.840,00
Verkehrsabsetzbetrag		-4.000,00
Alleinerzieherabsetzbetrag		-4.654,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-1.500,00
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge		-3.500,00
Steuer gemäß § 33 EStG 1988		-3.500,00
Steuer sonstige Bezüge		2.687,88
Einkommensteuerschuld		-812,12
Lohnsteuer		-32.954,00
Gutschrift gerundet		-33.766,00
Einkommensteuer 1997		
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit		12.737,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		483.832,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		

SVA der gewerbl. Wirtschaft	154.257,00	
Raiffeisen Immobilien	122.398,00	
Progressionsbezug	9.014,00	
Werbungskosten	-1.800,00	283.869,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		554.455,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		1.334.893,00
Renten oder dauernde Lasten		-268.848,00
Topfsonderausgaben		0,00
Einkommen		1.066.045,00
Rundungszuschlag		-45,00
gerundetes Welteinkommen		1.066.000,00
10% für der ersten	50.000,00	5.000,00
22% für die weiteren	100.000,00	22.000,00
32% für die weiteren	150.000,00	48.000,00
42% für die weiteren	400.000,00	168.000,00
50% für die restlichen	366.000,00	183.000,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		426.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag		-4.000,00
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge		420.500,00
Steuer gemäß § 33 EStG 1988 39,45% von	582.168,00	229.665,28
Steuer gemäß § 37 Abs 1 EStG 1988 19,72% von	483.832,00	95.411,67
Steuer sonstige Bezüge		2.241,06
Einkommensteuerschuld		327.318,01
Lohnsteuer		-17.839,40
anrechenbare Erbschaftssteuer gemäß § 24 Abs 5 EstG 1988		-30.722,92
Abgabenschuld gerundet		278.756,00

Den Berufungen war daher stattzugeben.

Feldkirch, am 5. März 2009