

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Richter_B in der Beschwerdesache Beschwerdeführer_Adresse, vertreten durch die Steuerberaterin_A, gegen den Bescheid des Finanzamtes_A vom 22. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Fälligkeit der Abgabe erfährt keine Änderung.

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

Entscheidungsgründe

A) Verfahrensgang:

A 1.) In der am 20. Jänner 2011 beim Finanzamt_A elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 wies der Abgabepflichtige als sonstige anzurechnende Steuern (Kennzahl 375) einen Betrag von 16.337,67 € aus. Über Vorhalte der Abgabenbehörde vom 25. Jänner und 8. Februar 2011 führte der Abgabepflichtige ua. im Schreiben vom 14. Februar 2011 unter Beilage des Einantwortungsbeschlusses des Bezirksgerichtes_A vom 4. Mai 2009, GZ._A, aus, es handle sich hierbei um eine Vorausberechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Die Schenkungssteuererklärung sei am 23. Mai 2008 und die Erbschaftssteuererklärung am 14. Oktober 2010 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern eingereicht worden. Bis dato seien noch keine entsprechenden Steuerbescheide ergangen.

Das Finanzamt_A veranlagte die Einkommensteuer für das Jahr 2009 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig antrags- und erklärungsgemäß (Einkommensteuerbescheid 2009 mit Ausfertigungsdatum 18. Februar 2011).

A 2.) Der Abgabepflichtige begehrte mit Schreiben vom 18. Oktober 2011 unter Beilage der Erbschafts- und Schenkungssteuerbescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, im Einkommensteuerbescheid 2009 die anrechenbare Erbschafts- und Schenkungssteuer im Betrag von 101.257,98 € (Kennzahl 375) zu berücksichtigen.

Anlässlich einer Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO tätigte die Betriebsprüferin_A nachfolgende Feststellung:

"Tz. 1 Anrechnung Schenkungssteuer:

In der gegenständlichen Verlassenschaftssache Ehegattin_A wird die Anrechnung der Schenkungs- und der Erbschaftssteuer begeht.

Die Schenkungssteuer wurde vom FA für Gebühren und Verkehrsteuern aufgrund des Schenkungsvorganges (Notariatsakt vom 07.01.2008) vorgeschrieben. Dieser Schenkgung liegt die unentgeltliche Übertragung des Eigentumsanteiles von Herrn Beschwerdeführer (Geschenkgeber) an seine Ehegattin_A als Geschenknehmerin zugrunde.

Die Erbschaftssteuer wurde den gesetzlichen Erben im folgenden aufgrund der inzwischen abgewickelten Verlassenschaft (FrauEhegattin_A ist am xx.02.2008 verstorben) entsprechend berechnet und zugewiesen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung kann die Anrechnung der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer gem. § 24 (5) EStG nur hinsichtlich der Erbschaftssteuer Anwendung finden, weil als maßgeblicher Erwerb hier eindeutig der Erbfall, nicht jedoch der Schenkungsvorgang, zu sehen ist.

Die vorgeschriebene Schenkungssteuer steht zudem in keinerlei Zusammenhang mit dem durch den Erbfall verbundenem "Erwerb".

Die entrichtete Schenkungssteuer kann daher nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht angerechnet werden" (siehe Niederschrift des Finanzamtes_A über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 3. Februar 2012, ABNr.:_1).

Das Finanzamt_A folgte der Feststellung der Betriebsprüferin und erließ einen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 (mit Ausfertigungsdatum 22. Februar 2012). Begründend führte die Abgabenbehörde neben einem Verweis auf obige Nachschau aus, die Veranlagung für das Jahr 2009 erfolge aufgrund des nunmehrigen Vorliegens des Erbschafts- und Schenkungssteuerbescheides endgültig.

A 3.) In der hiergegen - nach Fristverlängerung - fristgerecht erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 10. Mai 2012 führte der Beschwerdeführer unter Verweis auf ein "Rechtsgutachten betreffend die Anrechnung von Erbschafts- und Schenkungssteuern gemäß § 24 Abs. 5 EStG bei Mehrfacherwerben" von Dr. Michael Tanzer vom August 2012 aus, der Beschwerdeführer habe mit notariellem

Anbot vom 30. November 2007 seiner Ehegattin_A angeboten, ihr im Falle der Annahme dieses Anbotes im Schenkungsweg von seiner Beteiligung am Gesellschaftsvermögen der Unternehmen_A einen Teil, der einer Vermögenseinlage in Höhe von EUR 7.218,593 entspricht, abzutreten. Ehegattin_A habe dieses Anbot mit Notariatsakt vom 7. Jänner 2008 angenommen. Die Geschenknehmerin sei sodann am xx. Februar 2008 verstorben. Im Zuge der Übertragung sei dem Beschwerdeführer Schenkungssteuer in Höhe von EUR 101.355,98 vorgeschrieben und von diesem entrichtet worden. Da die Geschenknehmerin am xx. Februar 2008 verstorben sei, sei vom ererbten Vermögen, welches nunmehr auch den vorstehend beschriebenen schenkungsgegenständlichen Anteil enthalten habe, zusätzlich zur entrichteten Schenkungssteuer nochmals Erbschaftssteuer fällig geworden. Mangels Fortführungsmöglichkeit sei in der Folge das Apothekenunternehmen veräußert worden. § 24 Abs. 5 EStG sehe eine Ermäßigung bzw. Erlassung der Erbschafts- und Schenkungssteuer im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der stillen Reserven vor, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung (Aufgabe) erworben habe und infolge des Erwerbes Erbschafts- oder Schenkungssteuer entrichtet habe. Der Zweck der Bestimmung liege in der Vermeidung der sonst entstehenden steuerlichen Doppelbelastung der stillen Reserven. Nach einem Urteil des RFH vom 17.2.1943 RStBl 1943, 294 sei eine Doppelbelastung der stillen Reserven mit Einkommensteuer und Erbschaftssteuer als Härte zu sehen. Bei der erbschaftssteuerlichen Bemessungsgrundlage seien echte (latente) Einkommensteuerschulden nicht abzugsfähig. Durch die Anrechnung solle eine zwei- oder mehrmalige Belastung der stillen Reserven durch eine Personensteuer vermieden werden. Infolge der Erbschaft sei es zu einer Gesamtrechtsnachfolge gekommen. Der Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge habe auch im Steuerrecht zu greifen, sodass die vorgeschriebene Schenkungssteuer entsprechend nach § 24 Abs. 5 EStG zur Anrechnung zu bringen sei. Es werde daher die Anrechnung des auf die stillen Reserven entfallenden Anteils der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Höhe von insgesamt EUR 101.257,98 auf die Einkommensteuer beantragt, sodass die festgesetzte Einkommensteuer für 2009 EUR 62.833,46 (statt EUR 145.298,64) betrage.

Das Finanzamt_A wies die Beschwerde mit der Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2013 als unbegründet ab und änderte den bekämpften Bescheid dahingehend ab, dass bei der Einkommensteuerberechnung 2009 nunmehr keine Erbschafts- und Schenkungssteuer mehr berücksichtigt wurde. Begründend führte die Abgabenbehörde ua. aus, § 24 Abs. 5 EStG verlange einen Erwerb des Betriebes, Teilbetriebes oder Anteiles am Betriebsvermögen innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung. Der Dreijahreszeitraum beginne für alle Erwerbe von Todes wegen mit der gerichtlichen Einantwortung und nicht mit dem Erbfall (VwGH 10.12.1974, 0860/74; VwGH 13.9.1988, 88/14/0022). Die dreijährige (Höchst-)Frist werde vom Gesetz so beschrieben, dass sie zwischen dem (letztwilligen) Erwerb einerseits und der Veräußerung andererseits gewahrt sein muss (VwGH 13.9.1988, 88/14/0022). Die Anrechnung von Erbschafts- und Schenkungssteuer könne sich folglich nur auf Sachverhalte beziehen, bei denen

nach dem Erwerb innerhalb von drei Jahren ein Veräußerungsvorgang folge. Im Streitfall beginne die Dreijahresfrist mit (letztwilligem) Erwerb am 4. Mai 2009 zu laufen. Innerhalb der Dreijahresfrist sei jedoch kein Veräußerungsvorgang erfolgt. Der Apothekenbetrieb sei noch während des laufenden Verlassenschaftsverfahrens mit Kaufvertrag vom 10. September 2008 von der Unternehmen_A an die in Errichtung befindlichen Unternehmen_B um 1,8 Mio. € zuzüglich 20% Umsatzsteuer verkauft worden. Mit Einantwortung vom 4. Mai 2009 habe der Beschwerdeführer 1/3 des Nachlasses erworben. Zu diesem Zeitpunkt habe die Firma Unternehmen_A nicht mehr existiert (im Firmenbuch am 1. Oktober 2008 unbenannt auf Unternehmen_C). Mangels Existenz der Kommanditgesellschaft zum Zeitpunkt der Einantwortung habe der Beschwerdeführer aus dem Nachlass auch kein Mitunternehmeranteil erworben, welcher ihm in Folge einer späteren Veräußerung (innerhalb des Dreijahreszeitraumes) die Möglichkeit zur Anrechnung von Erbschafts- und Schenkungssteuer verschafft hätte. Daran ändere auch nichts die Tatsache, dass es beim Erben in Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang der Apotheke zum Anfall von Einkommensteuer gekommen sei. Der Erbe trete einkommensteuerlich grundsätzlich mit dem Tode des Verstorbenen an dessen Stelle, sodass ohne Rücksicht auf die zivilrechtliche Abwicklung des Nachlasses der Erbe die Einkünfte aus dem Nachlassvermögen ab dem Todestag zu versteuern habe. Die im Gesetz statuierte Frist soll dem Begünstigten voll zur Verfügung stehen, dh. es soll ihm innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb von Todes wegen seiner Disposition anheimgestellt sein, das Ererbte unter Inanspruchnahme der Rechtswohltat des § 17 Abs. 5 EStG 1967 zu veräußern (VwGH 10.12.1974, 860/74). Da im konkreten Fall die Anwendung des § 24 Abs. 5 EStG nicht Platz greife, zumal der Veräußerungsvorgang bereits vor dem Beginn des Laufes der im Gesetz vorgesehenen Dreijahresfrist erfolgt sei, bedürfe es keiner weiteren rechtlichen Auseinandersetzung mit der Frage, ob nur die Erbschafts- und Schenkungssteuer aus dem Erbfall oder auch jene aus dem Vorerwerb durch die verstorbene Ehegattin beim Beschwerdeführer zur Anrechnung gelange. Abweichend vom bekämpften Bescheid (anerkannt € 18.792,80) könne daher im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für 2009 keine Erbschafts- und Schenkungssteuer angerechnet werden.

A 4.) Der Beschwerdeführer begehrte mit Schreiben vom 2. Mai 2013 die Vorlage der Beschwerde an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, außer Zweifel stehe sowohl die Doppel- und Dreifachbesteuerung des gegenständlichen veräußerten Vermögens als auch die Veräußerung des Vermögens am 10. September 2008, somit nach dem Todestag (xx. Februar 2008) der Erblasserin und nach der Schenkung der Gesellschaftsanteile am 7. Jänner 2008. Es erscheine rechtlich völlig verfehlt, die Einkünfte aus der Veräußerung bereits ab dem Todestag den Erben zuzurechnen, für die Anwendung der Begünstigung des § 24 Abs. 5 EStG jedoch auf den Zeitpunkt der Einantwortung abzustellen. Da der ruhende Nachlass einkommensteuerrechtlich nicht als Rechtssubjekt anzusehen sei (VwGH 16.6.2004, 2001/08/0034), seien nicht nur dessen Einkünfte den Erben zuzuordnen, sondern seien auch alle im Namen und auf Rechnung des ruhenden Nachlasses gesetzten

Rechtshandlungen einkommensteuerrechtlich als von den Erben vorgenommen zu behandeln. Die gegenteilige Auslegung des Finanzamtes finde im Gesetzestext keinerlei Deckung und müsste jedenfalls zu einem verfassungswidrigen (gleichheitswidrigen) Ergebnis führen, da die in Rede stehende Differenzierung sachlich unter keinen Umständen zu rechtfertigen wäre. Die Formulierung in den EStR (Rz 5696) fuße lediglich auf den VwGH Erkenntnissen vom 10.12.1974, 0860/74, und vom 13.9.1988, 88/14/0022, aus denen jedoch für den vorliegenden Sachverhalt schon deshalb nichts zu gewinnen sei, weil es in diesen Erkenntnissen lediglich um den (zweifellos nicht zu rechtfertigenden) Verlust der Begünstigung bei extrem langer Dauer der Verlassenschaftsabhandlung gegangen sei. Laut der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.12.1974, 0860/74) habe der Gesetzgeber unter "Erwerb" im Sinne des § 17 Abs. 5 EStG 1967 nur einen Vorgang verstanden wissen wollen, der den Erben auch berechtige, das zur Steuerpflicht führende Veräußerungsgeschäft abzuschließen. Diese Möglichkeit, im eigenen Namen über den Nachlass zu verfügen, stehe dem Erben nach österreichischem bürgerlichen Recht erst ab der gerichtlichen Einantwortung zu, weshalb das Wort "erworben" in § 17 Abs. 5 EStG 1967 übereinstimmend mit der Beschwerde auszulegen sei. Der Abgabepflichtige und die erblichen Kinder hätten eine unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben. Es könne nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen, dass durch eine spätere Einantwortung dem Beschwerdeführer die Begünstigung des § 24 Abs. 5 EStG verwehrt bleiben soll, und die stillen Reserven einer Doppel- und Mehrfachbelastung unterworfen werden würden. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 13.9.1988, 88/14/0022, ausgeführt, dass der Gesetzgeber mit § 24 Abs. 5 EStG die Vermeidung von Härten in der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen verfolge, die dadurch entstehen würden, dass der Erwerb der veräußerten Gegenstände bereits kurz vorher von der Erbschaftssteuer getroffen worden wäre. Die bald darauf erfolgte Veräußerung des Betriebes, durch die zumindest zum Teil bereits durch den Erblasser gebildete Reserven aufgelöst werden würden, solle nicht zum Anlass einer Einkommensteuerfestsetzung werden bzw. solle die gezahlte Erbschaftssteuer auf die festgesetzte Einkommensteuer wenigstens angerechnet werden.

Mit Vorlagebericht vom 23. August 2013 legte das Finanzamt_A die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Der Abgabepflichtige zog mit Schreiben vom 29. Juni 2016 den Antrag vom 2. Mai 2013 auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

B) Sachverhalt und Beweiswürdigung:

B 1.) Der Beschwerdeführer bot mit notariellem Anbot vom 30. November 2007 seiner Ehefrau Ehegattin_A an, ihr im Falle der Annahme dieses Anbotes im Schenkungsweg von seiner Beteiligung am Gesellschaftsvermögen der zu FN_1 protokollierten Kommanditgesellschaft Unternehmen_A einen Teil (74,1268%) abzutreten. Ehegattin_A

nahm dieses Anbot mit Notariatsakt vom 7. Jänner 2008 vollinhaltlich an und wurde dadurch zu 99,5 % Eigentümerin der KG-Anteile (0,5% der Anteile verblieben beim Beschwerdeführer).

Ehegattin_A verstarb am xx. Februar 2008.

Der Beschwerdeführer wurde mit Amtsbestätigung des Gerichtskommissärs öffentlicher Notar_A vom 14. August 2008 alleine zur Benützung und Verwaltung des Verlassenschaftsvermögens sowie zur Vertretung der Verlassenschaft im Sinne des § 810 ABGB berechtigt.

Mit Kaufvertrag vom 10. September 2008, abgeschlossen zwischen der Unternehmen_A, vertreten durch den Beschwerdeführer, als Verkäuferin und der (zu diesem Zeitpunkt gerade in Errichtung befindlichen) Unternehmen_B als Käuferin wurde die Apotheke um einen (Netto)Kaufpreis von 1.848.145,00 € verkauft.

Die gesetzlichen Erben der Verstorbenen, der Beschwerdeführer als Ehegatte sowie die drei erbberechtigten Kinder, Sohn_A, Sohn_B und Tochter_A, gaben eine unbedingte Erbserklärung ab. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes_A vom 4. Mai 2009, GZ._A, wurde der Nachlass der Ehegattin_A zu 1/3 dem Beschwerdeführer und jeweils zu 2/9 den drei Kindern eingeantwortet.

B 2.) Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel schrieb dem Beschwerdeführer mit Bescheiden vom 10. Oktober 2011, StNr._1,
a) als Geschenkgeber und Gesamtschuldner die aus obiger Anteilsschenkung resultierende Schenkungssteuer im Betrag von 101.355,98 €, zumal die Geschenknehmerin verstorben und das Verlassenschaftsverfahren nach Ehegattin_A mit Einantwortung vom 4. Mai 2009 bereits beendet war, sowie
b) als Erben von Todes wegen nach Ehegattin_A die Erbschaftssteuer im Betrag von 23.098,33 € vor.

Der Abgabepflichtige entrichtete mit Überweisung vom 14. Oktober 2011

a) die aus der Anteilsschenkung an seine Ehegattin_A angefallene Schenkungssteuer in Höhe von 101.355,98 € sowie
b) die auf seinen Erbteil entfallende Erbschaftssteuer in Höhe von 23.098,33 €.

B 3.) Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich im Wesentlichen aus den übereinstimmenden Parteienvorbringen, insbesondere aus dem vom Beschwerdeführer unwidersprochenen Sachverhaltsangaben des Finanzamtes_A in der Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2013, sowie aus den oben angesprochenen Bescheiden, dem Überweisungsbeleg vom 14. Oktober 2011, dem Auszug aus dem Unternehmensregister zur FN_1 und dem Kaufvertrag vom 10. September 2008.

C) Rechtslage:

C 1.) Die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn wird nach § 24 Abs. 5 EStG 1988 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, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer 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 Einkommensteuer angerechnet (Doralt, EStG¹⁰, Tz 220).

Die Ermäßigung bzw. der Erlass setzt voraus, dass der Steuerpflichtige den Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung (Aufgabe) erworben und infolge des Erwerbs Erbschaftssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat. Die Tatbestandsvoraussetzungen sind somit

- + ein unentgeltlicher Erwerb durch den veräußernden/aufgebenden Steuerpflichtigen: Dies umfasst Erbschaft oder Schenkung;
- + innerhalb von drei Jahren vor der Veräußerung oder Aufgabe: Die Dreijahresfrist beginnt nicht mit dem Erbfall oder mit der Festsetzung der Erbschaftssteuer zu laufen, sondern erst stichtagsbezogen mit der Einantwortung (VwGH 10.12.1974, 860/74; Hofstätter/Reichel/Fellner, Die Einkommensteuer, § 24 Rz. 141; Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 226) und bei Schenkungen ab dem Schenkungszeitpunkt (tatsächliche Durchführung der Schenkung, Verfügungsgeschäft; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Rz 126) und beträgt 36 Monate. Der Zeitpunkt der Bezahlung der Erbschaftssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer ist für den Fristenlauf irrelevant. Die Frist endet mit dem Zeitpunkt der Vollziehung der Veräußerung bzw. Aufgabe (Stoll, Rentenbesteuerung, Rz 307). Maßgeblich ist nach herrschender Ansicht die Realisierung des Veräußerungsgewinnes. Die Anrechnung kann nur bei Vorliegen eines Tatbestands des § 24 EStG erfolgen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Rz 124);
- + infolge dessen Erbschaftssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet wurde: Der unentgeltliche Erwerb muss Erbschaftssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer ausgelöst haben, die festgesetzt (selbstberechnet) und auch bereits entrichtet sein muss (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, § 24 Rz. 112; Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 226).

C 2.) Bei einer Betriebsveräußerung unterliegen nur die durch die Veräußerung realisierten stillen Reserven einschließlich des Firmenwerts der Einkommensteuer, so dass es nur insoweit zu einer doppelten Steuerbelastung mit Erbschaftssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer einerseits und Einkommensteuer andererseits kommen kann. Es ist daher die Erbschaftssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer nur insoweit auf die Einkommensteuer anrechenbar, als sie auf die stillen Reserven (einschließlich Firmenwert) des Betriebsvermögens entfällt (VwGH 8.4.1987, 84/13/0282; Quantschnigg RdW 87, 245; Holzapfel ÖStZ 93, 291; VwGH 25.3.1992, 90/13/0191; VwGH 26.11.2002, 99/15/0134; alle zu § 24 Abs. 5 EStG 1972;

VwGH 20.2.2008, 2006/15/0351; UFS 5.3.2009, RV/0096-F/08; Hofstätter/Reichel/Fellner, Die Einkommensteuer, § 24 Rz 136; Doralt, EStG¹⁰, Tz 220; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, § 24 Rz. 113).

Das Ausmaß der anzurechnenden Erbschaftssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer ist der Höhe nach weiters mit der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Einkommensteuer begrenzt (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, § 24 Rz. 114).

D) Erwägungen:

D 1.) Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung des § 24 Abs. 5 EStG ist ua. ein unentgeltlicher Erwerb eines (Teil)Betriebes bzw. Anteiles am Betriebsvermögen (in Form ua. einer Erbschaft oder Schenkung) durch den veräußernden Steuerpflichtigen. Eine Erbschafts- oder Schenkungssteuer kann sohin nach § 24 Abs. 5 EStG nur dann angerechnet werden, wenn der entsprechenden Steuervorschreibung ein Erwerbsvorgang zugrunde liegt, dh. die Verpflichtung zur Entrichtung der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer durch eine(n) (Betriebs)Vermögensvermehrung bzw. -zugang begründet wurde.

Der Beschwerdeführer erwarb von Todes wegen nach seiner Ehegattin_A ein Drittel des von ihr zum Todeszeitpunkt gehaltenen Mitunternehmeranteiles an der Unternehmen_A, sodass diesem unentgeltlich ein Vermögenzugang zukam. Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel schrieb dem Abgabepflichtigen für diesen Rechtsvorgang mit Bescheid vom 10. Oktober 2011, StNr._1, Erbschaftssteuer im Betrag von 23.098,33 € vor, mit welchem ua. der Erwerb des (zwischenzeitlich veräußerten) Mitunternehmeranteiles samt der hierin enthaltenen stillen Reserven einer Besteuerung unterzogen wurde. Der gegenständliche Erwerb erfüllt sohin diesbezüglich dem Grunde nach die Voraussetzungen für eine Steueranrechnung nach § 24 Abs. 5 EStG.

D 2.) Zum Unterschied hierzu liegt der bescheidmäßigen Schenkungssteuer-Vorschreibung des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10. Oktober 2011, StNr._1, kein Rechtserwerb, sondern vielmehr eine Rechtsaufgabe des Abgabepflichtigen an seinem (Mitunternehmer)Anteil zugrunde. Der Beschwerdeführer schenkte seiner Ehegattin_A durch deren Annahme eines Schenkungsversprechens seine Beteiligung (74,1268%) am Gesellschaftsvermögen an der Unternehmen_A, welche somit aus dessen Vermögen ausschied. Der nach § 24 Abs. 5 EStG tatbestandsmäßig erforderliche (unentgeltliche) Erwerbsvorgang trat somit nicht beim Abgabepflichtigen, sondern bei seiner Ehegattin_A als Schenkungsnehmerin ein.

An diesem Umstand vermag auch nichts zu ändern, dass dem Abgabepflichtigen bescheidmäßig die aus dem Erwerbsvorgang der Ehegattin_A resultierende Schenkungssteuer in Höhe von 101.355,98 € vorgeschrieben und von diesem entrichtet wurde. Die Vorschreibung der Schenkungssteuer erfolgte nach Ausführungen des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel im Bescheid vom 10. Oktober 2011 an diesen ausdrücklich als Geschenkgeber und Gesamtschuldner. Der Abgabepflichtige wurde sohin nicht als Rechtsnachfolger bzw. Erbe der zwischenzeitlich

verstorbenen Ehegattin_A, sondern auf Grund seiner rechtlichen Stellung als Steuerschuldner nach § 13 Abs. 1 ErbStG in der im strittigen Zeitraum gültigen Fassung zur Steuervorschreibung herangezogen. Der streitgegenständlichen Steuervorschreibung an sowie die Steuerentrichtung durch den Abgabepflichtigen lagen sohin nicht der (unentgeltliche) Anteilserwerb der Ehegattin_A als Geschenknehmerin, sondern ausdrücklich die Rechtsabtretung des Steuerpflichtigen als Geschenkgeber zugrunde. Der Abgabepflichtige hatte sohin weder bei der Schenkung noch beim abgabenbehördlichen Besteuerungsverfahren die Rechtsstellung eines Erwerbers inne. Nach § 24 Abs. 5 EStG kann jedoch lediglich eine vom Steuerpflichtigen im Rahmen seines unentgeltlichen Erwerbes entrichtete Schenkungssteuer zur Anrechnung gelangen. Nachdem der Abgabepflichtige im vorliegenden Fall zur Entrichtung der Schenkungssteuer nicht als Erwerber, sondern als Rechtsabtreter (Geschenkgeber) verpflichtet wurde und diesem somit anlässlich der Schenkung vom 7. Jänner 2008 kein (Rechts)Erwerb, sondern vielmehr eine (Rechts)Aufgabe zukam, ist ihm nach § 24 Abs. 5 EStG eine Anrechnung der Schenkungssteuer verwehrt.

D 3.) Dem Vorbringen des Abgabepflichtigen, insbesondere im Rechtsgutachten des Dr. Michael Tanzer vom August 2012, ist beizupflichten, dass die im Mitunternehmeranteil enthaltenen stillen Reserven der Schenkungssteuer unterzogen wurden, sodass eine Besteuerung des Veräußerungsgewinnes ohne Anrechnung der (anteiligen) Schenkungssteuer zu einer - aus der Sicht des Beschwerdeführers - (steuerlichen) Doppelbelastung der stillen Reserven führt. § 24 Abs. 5 EStG stellt jedoch eine Begünstigungsbestimmung dar, die lediglich bei Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen eingeräumt werden kann. Die Begünstigung des § 24 Abs. 5 EStG ist nach dem Gesetzestext ausdrücklich nur dann zu gewähren, wenn der "Steuerpflichtige ... erworben und infolge des Erwerbes Erbschafts- oder Schenkungssteuer ... entrichtet hat". Die Inanspruchnahme der Begünstigung bedarf sohin ua. einen (unentgeltlichen) Erwerbsvorgang des zur Entrichtung der Schenkungssteuer verpflichteten Rechtserwerbers, was im vorliegenden Fall vom Abgabepflichtigen nicht verwirklicht wurde. Eine abweichende Gesetzesinterpretation, insbesondere eine Gewährung der Begünstigung nicht nur für den Fall des Rechtserwerbes, sondern auch der Rechtsaufgabe ist aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen (Text)Formulierung nicht zulässig. Die von Dr. Tanzer angeregte Reduktion des Tatbestandsbegriffes des "Steuerpflichtigen" iSd § 24 Abs. 5 EStG ausschließlich auf die Person des "Steuerschuldners der Erbschafts- und Schenkungssteuer und der Einkommensteuer" ist somit vom Gesetzestext nicht gedeckt.

Die weiteren Ausführungen von Tanzer betreffend Doppel- und Mehrfachbelastungen vermögen für den streitgegenständlichen Fall der Beschwerde zu keinem Erfolg zu verhelfen, bedarf es doch nach dem Gesetzestext der oben dargelegten formalrechtlichen Betrachtungsweise. Die gesetzliche Bestimmung lässt keinen Handlungsspielraum hierfür zu, ausschließlich auf wirtschaftliche Belastungen abzustellen. Dies im gegebenen Fall auch umso mehr, da der Beschwerdeführer - wie dargelegt - die Schenkungssteuer nicht als Rechtsnachfolger der verstorbenen Ehegattin_A entrichtet hat.

D 4.) Das Bundesfinanzgericht vermag sich der Ansicht des Finanzamtes_A in der Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2013 nicht anzuschließen, der gegenständliche Apothekerbetrieb sei vor der Einantwortung des Beschwerdeführers (4. Mai 2009) und sohin vor Beginn der Dreijahresfrist des § 24 Abs. 5 EStG veräußert worden, sodass eine Anrechnung der Schenkungs- und Erbschaftssteuer nicht zulässig sei. Der Verwaltungsgerichtshof betont in seinem Erkenntnis vom 10.12.1974, 860/74, ausdrücklich, die Bestimmung des § 17 Abs. 5 EStG 1967 (nunmehr § 24 Abs. 5 EStG 1988) stelle eine Billigkeitsbestimmung dar, deren Zweck auf die Ausschaltung einer doppelten Besteuerung mit Einkommensteuer und Erbschaftssteuer gerichtet sei. Die im Gesetz statuierte Frist solle dem Begünstigten voll zur Verfügung stehen, dh. es soll diesem innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb von Todes wegen seiner Disposition anheimgestellt sein, das Erbte unter Inanspruchnahme der Rechtswohltat des § 17 Abs. 5 EStG 1967 (nunmehr § 24 Abs. 5 EStG 1988) zu veräußern. Nach der "klaren Absicht des Gesetzgebers" habe dieser unter "Erwerb" im Sinne des § 17 Abs. 5 EStG 1967 (nunmehr § 24 Abs. 5 EStG 1988) nur einen Vorgang verstanden, der den Erben auch berechtige, das zur Steuerpflicht führende Veräußerungsgeschäft abzuschließen.

Der Betrieb geht grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers auf den Erben über (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0160; VwGH 26.5.1998, 93/14/0194); der Erbe tritt bereits mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers ein (VwGH 4.6.1985, 85/14/0015); die Erbserklärung bzw. die Einantwortung ist nicht ausschlaggebend (VwGH 26.5.1998, 93/14/0191; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 24 Tz 208).

Im streitgegenständlichen Fall wurde der Beschwerdeführer mit Amtsbestätigung des Gerichtskommissärs Notar_A vom 14. August 2008 alleine berechtigt, das Verlassenschaftsvermögen zu benützen und zu verwalten und die Verlassenschaft im Sinne des § 810 ABGB zu vertreten. Der Abgabepflichtige wurde sohin bei der Veräußerung als befugter Rechtsvertreter im Rahmen der Verlassenschaft tätig.

Sämtliche im Namen und auf Rechnung des ruhenden Nachlasses gesetzte Rechtshandlungen sind einkommensteuerrechtlich als von den Erben vorgenommen zu behandeln. Der streitgegenständliche Verkauf wurde innerhalb der Dreijahresfrist des § 24 Abs. 5 EStG ab dem Ableben der Erblasserin, sohin ab Erwerb der Erben (einschließlich des Abgabepflichtigen) getätigt, sodass für das Bundesfinanzgericht keine Bedenken bestehen, dem Beschwerdeführer die Begünstigung des § 24 Abs. 5 EStG zu gewähren.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes_A kann dem Judikat des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.12.1974, 860/74, nicht entnommen werden, dass beim Beginn der gegenständlichen Dreijahresfrist ausschließlich auf den Stichtag der Einantwortung abzustellen ist. Der Erbe als Erwerber soll nach der Absicht des Gesetzgebers berechtigt sein, das Veräußerungsgeschäft abzuschließen und die Begünstigung in Anspruch zu nehmen. Wird die Veräußerung nach dem Todeszeitpunkt des Erblassers und somit nach dem Erwerb des Erben, jedoch noch vor dessen Einantwortung vorgenommen, würde die Versagung der Begünstigung daher dem ausdrücklichen Gesetzestext widersprechen. Dem Einantwortungsstichtag kommt damit

lediglich bei länger andauernden Verlassenschaften eine Bedeutung zu, um zu vermeiden, dass einem Erben durch eine spätere Einantwortung wegen Fristablauf die Begünstigung des § 24 Abs. 5 EStG zu verwehren wäre.

Ergänzend wird bemerkt, dass der mit Kaufvertrag vom 10. September 2008 erzielte Kaufpreis die streitgegenständlichen stillen Reserven mitabdeckt, sodass die auf den Beschwerdeführer im Erbweg eingeantwortete (anteilige) Kaufpreissumme auch anteilig die stillen Reserven der veräußerten Mitunternehmeranteile einschließt.

D 5.) Zusammenfassend ergibt sich aus obigen Ausführungen, dass dem Beschwerdeführer lediglich der Erbfall, nicht jedoch der Schenkungsvorgang als maßgeblicher Erwerb iSd § 24 Abs. 5 EStG zukam, da für diesen mit der Vorschreibung der Schenkungssteuer kein Erwerb verbunden war. Es darf sohin lediglich die Erbschaftssteuer, nicht jedoch die Schenkungssteuer zur Anrechnung gelangen. Die auf die stillen Reserven entfallende Erbschaftssteuer wurde vom Abgabepflichtigen der Höhe nach nicht beanstandet bzw. nach der Aktenlage zutreffend ermittelt. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

E) Zulässigkeit einer Revision:

Das Bundesfinanzgericht hat zum einen das Judikat des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.12.1974, 860/74, zur Frage, ob eine begünstigte Veräußerung gemäß § 24 Abs. 5 EStG auch vor der Einantwortung zulässig ist, abweichend von der herrschenden Lehre ausgelegt. Zum anderen liegt zur Frage, ob eine Anrechnung der Schenkungssteuer auch durch den aufgebenden Schenker möglich ist, keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor. Die Lösung dieser Rechtsfragen kommt grundsätzliche Bedeutung zu, weshalb die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig ist.

Innsbruck, am 14. Juli 2016