



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Bröll Gasser Treuhand GmbH, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 6850 Dornbirn, Färbergasse 15, vom 9. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 14. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer 2001 im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn nach der am 19. Oktober 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird festgesetzt mit 125.836,20 €.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin brachte gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 Berufung ein und führte durch ihren steuerlichen Vertreter aus:

Die in ihrem Fall gemäß § 24 Abs. 5 EStG 1988 in Höhe von 47.899 S (3.480,96 €) angerechnete Erbschaftssteuer sei nicht richtig berechnet worden. Unter Zugrundelegung eines Belastungsprozentsatzes von 2,68% käme sie zu einem anzurechnenden Erbschaftssteuerbetrag von 203.787,48 S (14.809,82 €). Sie wies im Weiteren auf die unterschiedlichen Bewertungskriterien im Steuerrecht hin. Bei Berechnung der Erbschaftssteuer seien die im Betriebsvermögen befindlichen Grundstücke mit dem Einheitswert anzusetzen, bei Berechnung der Einkommensteuer jedoch mit dem tatsächlichen- bzw. Teilwert.

Die Abgabenbehörde I. Instanz erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Sie erläuterte, entgegen den Ausführungen der Berufungswerberin sei der Erbschaftssteuerberechnung nicht ein Gesamtvermögen von 11,348.480,27 S, sondern lediglich ein solches von 4,441.016,83 S zugrundegelegt worden. Hievon entfielen 3,519.209,38 S auf betriebliche Aktiva. Stelle man diese dem Buchwert von 2,819.952,82 S gegenüber, so ergäben sich stille Reserven von 699.256,56 S. Nur diese seien sowohl mit Erbschaftssteuer, als auch mit Einkommensteuer belegt gewesen. Der Belastungsprozentsatz errechne sich, indem man die gesamte entrichtete Erbschaftssteuer zu den gesamten Aktiva ins Verhältnis setze ($22.094,79 \text{ €} = 304.030,12 \text{ S ErbSt}$ zu $322.741,28 \text{ €} = 4,441.016,83 \text{ S Gesamtaktiva}$). Er betrage somit 6,85%. Auf die stillen Reserven in Höhe von 699.256,56 S angewendet ergebe sich die anrechenbare Erbschaftssteuer daher mit 47.899 S.

Hierauf brachte die Berufungswerberin einen Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein. Sie begehrte eine Anrechnung der gesamten entrichteten Erbschaftssteuer, mindestens aber einer solchen in Höhe von 18.074,12 €. Gleichzeitig wies sie auf den inzwischen ergangenen endgültigen Erbschaftssteuerbescheid vom 22.3.2006 hin, der eine Erbschaftssteuer von 22.132 € (= 304.543 S) festgesetzt hatte.

Die Berechnung des Anrechnungsbetrages durch die Abgabenbehörde I. Instanz erachte sie als unrichtig, weil diese bei Herleitung des Belastungsprozentsatzes von einer saldierten Nettogröße ausgegangen sei. Es sei aber in Lehre und Rechtsprechung unbestritten, dass diesbezüglich ungekürzte Aktiva zugrundegelegt seien. Die Berufungswerberin wies insofern auf einen Artikel von Holzapfel in Österreichische Steuerzeitung 1993, 291 ff, hin.

Ausgehend vom Teilwert des Betriebsvermögens – die Berufungswerberin habe hievon 12,5% geerbt – wäre das Betriebsvermögen mit 4,083.831,50 S anzusetzen gewesen, nicht aber, wie von der I. Instanz als Berechnungsgrundlage herangezogen, mit 3,519.209,38 S. Im Weiteren führe dies zu einem Belastungsprozentsatz von 6,08. Dieser sei "auf die stillen Reserven, nach Ansicht von Stoll, Rentenbesteuerung 4, TZ 305, aber sogar auf den Veräußerungsgewinn" anzuwenden. Letzterer sei mit 7,674.677 S bei der Berufungswerberin so hoch gewesen, dass er die gesamten betrieblichen, der ErbSt unterworfenen Aktiva überschritten habe. Die Berufungswerberin und ihr steuerlicher Vertreter verträten die Ansicht, dass in Anbetracht der Gesamtumstände zumindest die auf die betrieblichen Aktiva entfallende Erbschaftssteuer zur Gänze auf die Einkommensteuer anzurechnen sei, dh, 6,08% von 4,083.831,50, was einem Betrag von $248.460,25 \text{ S} = 18.056,31 \text{ €}$ entspreche.

Die Berufungswerberin vermerkte abschließend das bewußte Abweichen ihres Vorbringens im Vorlageantrag von dem in der Berufung.

In der am 19. Oktober 2006 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde wie folgt erläutert:

Steuerlicher Vertreter: Im Streitfall seien die latenten Einkommensteuern auf die stillen Reserven nicht abgezogen worden. Die bei Bemessung der Einkommensteuer zugrundegelegten stillen Reserven seien um ein Vielfaches höher als die bei der Erbschaftssteuerberechnung herangezogenen. Holzapfel propagiere in dem bereits genannten Artikel unter Stützung auf das Erkenntnis des VwGH vom 8.4.1987, 84/13/0282, eine großzügige Bemessungsgrundlage, indem er den Gesamtbetrag der einkommensteuerlich relevanten stillen Reserven multipliziert mit dem Belastungsprozentsatz auf die Einkommensteuer aus der Realisation der stillen Reserven anrechne. Auf diese Weise würden die latenten Einkommensteuern auf den im Streitfall unberücksichtigt gebliebenen Teil der stillen Reserven adäquat berücksichtigt. Die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung sei allzu schematisch und trage den Besonderheiten des Falles nicht Rechnung. Sie wäre lediglich bei Identität der erbschaftssteuerlichen und der einkommensteuerlichen stillen Reserven zutreffend. Das Stichwort "Doppelbelastung" meine nicht eine solche mit Erbschaftssteuer und Einkommensteuer, sondern eine solche mit Einkommensteuer und Einkommensteuer: einerseits die Belastung mit Einkommensteuer bei Realisation der stillen Reserven, andererseits die Belastung, die dadurch entsteht, dass diese Einkommensteuer bei der Erbschaftssteuer nicht abgezogen werden konnte.

Der Belastungsprozentsatz sei vom Finanzamt falsch, nämlich ausgehend von den Werten laut Erbschaftssteuerbescheid berechnet worden. Mit "ungekürzte Aktiva" sei der Teilwert des Betriebsvermögens zum Todestag zuzüglich ungekürzte Privataktiva gemeint. Hievon ausgehend ergebe sich der Belastungsprozentsatz mit 6,08%.

Der steuerliche Vertreter legte schließlich eine weitere, vom Vorlageantrag abweichende Berechnungsvariante vor: Die latente Einkommensteuer wie sie auf die wirklichen stillen Reserven entfalle, betrage 278.273,50 €, das sind 50% von 556.547 €. Vermindere man diesen Betrag um den Freibetrag gemäß § 15 a ErbStG, so verbleibe ein Betrag von 232.852 €. Davon ausgehend sei die Erbschaftssteuer zu berechnen. Die Differenz zwischen Erbschaftssteuer alt und Erbschaftssteuer neu mache den anrechenbaren Betrag aus.

Finanzanwältin: Eine Doppelbelastung liege nur insofern vor, als tatsächlich Werte der Erbschaftssteuer unterworfen worden seien. Die Argumentation des steuerlichen Vertreters impliziere eine Besteuerung fiktiver stiller Reserven. Es werde eine Abweisung der Berufung als unbegründet beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 24 Abs. 5 EStG bringt zum Ausdruck, dass die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn im Ausmaß der sonst entstehenden **Doppelbelastung** der stillen Reserven auf Antrag ermäßigt oder erlassen wird, 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.

Der unabhängige Finanzsenat stellt klar, dass es **nicht** Inhalt des vielzitierten Erkenntnisses des VwGH vom 8.4.1987, 84/13/0282, auf dem der ebenfalls mehrfach erwähnte Artikel von Holzapfel in ÖStZ 1993, 291, aufbaut, ist, künftighin eine großzügigere Anrechnung von Erbschaftssteuer zuzulassen. Vielmehr ändert sich mit diesem "einschneidenden" (Holzapfel) Erkenntnis die bisherige Spruchpraxis des VwGH, wonach die gesamte, auf den veräußerten Betrieb entfallende Erbschaftssteuer auf die Einkommensteuer anrechenbar war. Die Bestimmung des § 24 Abs. 5 EStG wird von nun an objektiv-teleologisch im Sinne der Vermeidung einer Doppelbesteuerung ausgelegt. Der Anrechnungsvorgang hat demzufolge zu lauten, dass die Erbschaftssteuer nur mehr insoweit auf die Einkommensteuer anrechenbar ist, als sie auf die stillen Reserven einschließlich eines allenfalls vorhandenen Firmenwertes entfällt (Die Härteklausel des § 24 Abs. 5 EStG 1988 oder Anrechnung der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer bei betrieblichen Einkünften, Holzapfel, ÖStZ 1993, S 291). Das zitierte VwGH-Erkenntnis und der darauf Bezug nehmende Artikel drücken also in Wahrheit eine Einschränkung der Anrechenbarkeit von Erbschaftssteuer aus.

Stille Reserven

Uneinigkeit herrscht im Streitfall darüber welche "stillen Reserven" als Grundlage für die Berechnung des anrechenbaren Betrages heranzuziehen sind. Nicht immer stimmen nämlich jene laut Erbschaftssteuerbescheid und jene laut Einkommensteuerbescheid überein. Der im Streitfall maßgebliche Betrieb mußte als protokollierter Gewerbetreibender gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 auch den Veräußerungsgewinn aus Grund und Boden gewinnwirksam erfassen. Erbschaftssteuerlich ist gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG für inländisches Grundvermögen das Dreifache des Einheitswertes Bewertungsgrundsatz. Naturgemäß ergab sich daher ein Auseinanderklaffen von einkommensteuerlichen und erbschaftssteuerlichen stillen Reserven. Aus (subjektiv) nachvollziehbaren Gründen tritt der steuerliche Vertreter für eine Anwendung des Belastungsprozentsatzes auf den höheren, einkommensteuerlichen Veräußerungsgewinn als Bemessungsgrundlage für den anrechenbaren Betrag ein.

Ansatzpunkt für die Lösung des Streitproblems, welche stillen Reserven tatsächlich vom Gesetzgeber gemeint sind, ist zweifellos die **Doppelbelastung**. Was versteht man unter dieser Doppelbelastung? Laut VwGH 25.3.1992, 90/13/0191 sowie 8.4.1987, 84/13/0282 ist

damit einerseits jene mit **Erbschaftssteuer** andererseits jene mit **Einkommensteuer** gemeint, nicht aber – wie vom steuerlichen Vertreter postuliert - eine solche mit einerseits **latenter Einkommensteuer** im Zeitpunkt des Erbanfalles, andererseits der schließlich tatsächlich erhobenen **Einkommensteuer**. Gerade das vom steuerlichen Vertreter zur Stützung seines Standpunktes mehrfach zitierte Erkenntnis des VwGH vom 8.4.1987, 84/13/0282, stellt also klar, was der Begriff "Doppelbelastung" meint. Mit Erbschaftssteuer sind evidenterweise nur die der Erbschaftssteuerbemessung zugrundeliegenden stillen Reserven belastet. Soweit diese selben auch der Einkommensteuer unterworfen werden, liegt folglich eine Doppelbelastung vor.

Stoll führt in *Rentenbesteuerung*, 4. Auflage, Manz Verlag, Wien, TZ 303, hiezu aus: *Bei dieser Begünstigung ist von der Überlegung auszugehen, dass bei der Veräußerung eines Betriebes die stillen Reserven erfasst wurden. Waren diese stillen Reserven bereits bei dem kurz vorher erfolgten unentgeltlichen Erwerb vorhanden, erfasste die Erbschaftssteuer diese bereits. Nun soll aber vermieden werden, dass zwei gleichartige Steuern (ErbSt einerseits, ESt andererseits, beide sind Personensteuern) den gleichen Steuergegenstand erfassen und ohne gegenseitige Rücksichtnahme besteuern. Die in der potentiellen Doppelbesteuerung (Überschneidung der Tatbestände des Einkommen- und des Erbschaftssteuerrechts) gelegene Härte ist Gegenstand der Begünstigung des § 24 Abs 5 EStG.*

Margreiter, Wakounig und Glega bringen in *Steuerliche Sonderbilanzen*, Verlag Weiss, Wien 2001, 3. Auflage, C., 8., S 31, zum Ausdruck: *...Eine Doppelbelastung ist insoweit nicht gegeben, als die bei Veräußerung (Aufgabe) aufgedeckten stillen Reserven nicht der ErbSt (SchSt) unterzogen wurden.*

Hat also eine besondere Lagerung wie im Streitfall zu einem Auseinanderklaffen der erbschaftssteuerlichen und der einkommensteuerlichen stillen Reserven geführt, so liegt die Härte der Doppelbesteuerung durch ErbSt und ESt nur insoweit vor, als eine Überschneidung der besteuerten Beträge vorliegt – eine solche zeigt sich im Streitfall aber lediglich hinsichtlich der erbschaftssteuerlichen stillen Reserven (dass der Begriff der Doppelbelastung gemäß § 24 Abs. 5 EStG 1988 eng einzugrenzen ist, hat auch die FLD für Tirol in ihrem Erkenntnis vom 31.10.1995, 31.278-3/93 zum Ausdruck gebracht; Hinweis darauf in SWK 1/1996, A 16).

Belastungsprozentsatz

Grundlage für die Ermittlung des anrechenbaren Betrages ist der Belastungsprozentsatz. Entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters lässt sich nach Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates weder aus dem Erkenntnis des VwGH 8.4.1987, 84/13/0282, noch aus dem darauf Bezug nehmenden Artikel Holzapfels ablesen, dass der Prozentsatzermittlung die ungekürzten Aktiva laut Einkommensteuerbescheid

zugrunde zu legen seien. Holzapfel stellt vielmehr die Berechnung bisher (gesamtes saldiertes Betriebsvermögen wird gesamtem saldiertem Privatvermögen gegenübergestellt; im selben Verhältnis wird die Erbschaftssteuer zugeteilt; die auf das Betriebsvermögen entfallende entspricht schließlich der maximal anrechenbaren) der Berechnung neu gegenüber, wonach die ungekürzten **erbschaftssteuerlichen Aktiva** mit der entrichteten Erbschaftssteuer in Beziehung zu setzen sind. Daraus ergibt sich der auf die stillen Reserven anzuwendende Belastungsprozentsatz. Gleichmaßen erläutert *Fraberger* in *Der steueroptimale Tod*, *Orac Verlag, Wien 1997, Punkt 6.3.4, S 274*:dabei ist die gesamte Schenkungssteuer (Anm.: = Erbschaftssteuer) ins Verhältnis zu den um die Verbindlichkeiten nicht gekürzten **schenkungssteuerlichen Aktiva** zu bringen,.....

Auch im Erkenntnis des VwGH 25.3.1992, 90/13/0191, wird zum Ausdruck gebracht, dass die Behörde die "tatsächlich der Erbschaftssteuer unterliegenden Besitzposten" zu ermitteln habe.

Insgesamt ist daher mit Klarheit zu sagen, dass der – im Übrigen immer wieder geänderten Argumentation des steuerlichen Vertreters – dem Grunde nach nichts abgewonnen werden kann und die Vorgehensweise der Abgabenbehörde I. Instanz der Intention des Gesetzgebers entspricht.

Dem Berufungsbegehren ist allerdings rein der Höhe nach insofern Rechnung zu tragen, als der erst nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung (21.3.2006) erlassene endgültige Erbschaftssteuerbescheid (22.3.2006) mit nachstehenden Werten als maßgeblich heranzuziehen ist:

- 3,527.735,27 S (256.370,52 €) Betriebsvermögen
- 4,446.706,17 S (323.154,74 €) Gesamtkтива
- 304.542,96 S (22.132,00 €) ErbSt.

Der Belastungsprozentsatz in Höhe von 6,85% erfährt keine Veränderung. Die stillen Reserven errechnen sich, indem von nun 3,527.735,27 S Betriebsvermögen der Buchwert von 2,819.952 S abgezogen wird, mit einem Betrag von 707.783,27. Nach Anwendung des Belastungsprozentsatzes hierauf ergibt sich ein anzurechnender Betrag von 48.483,16 S.

Im Hinblick auf noch bestehende Ungewissheiten im Sinne des § 200 BAO bleibt die Festsetzung der Abgabe vorläufig.

Die Einkommensteuer ermittelt sich zusammenfassend wie folgt:

Einkommensteuer laut Bescheid vom 14.2.2006	1,811.617,91 S
--	----------------

anrechenbare Lohnsteuer	-31.590,60 S
anrechenbare Erbschaftssteuer	-48.483,16 S
festgesetzte Einkommensteuer	1,731.544,15 S (125.836,20 €)
festgesetzte Einkommensteuer bisher	1,732.128,00 S (125.878,68 €)

Feldkirch, am 6. November 2006