jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/2/20 2006/15/0351

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.02.2008

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/06 Verkehrsteuern;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BewG 1955 §19;
BewG 1955 §3;
BewG 1955 §59;
ErbStG §19 Abs2;
EStG 1972 §24 Abs5;
EStG 1988 §24 Abs5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Trefil, über die Beschwerde der E M in A, vertreten durch Bröll Gasser Treuhand GmbH KG in 6850 Dornbirn, Färbergasse 15, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 6. November 2006, GZ: RV/0107-F/06, betreffend Einkommensteuer 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin erhielt als Erbin ihres am 12. November 2000 verstorbenen Ehemannes einen Achtelanteil an der Z-OHG. Zum 31. März 2001 wurde der Betrieb der Z-OHG verkauft, wobei auf die Beschwerdeführerin ein Veräußerungsgewinn von 7,674.676,75 S entfiel. Strittig ist im gegenständlichen Fall die Ermäßigung der aus der Veräußerung resultierenden Einkommensteuer nach der Bestimmung des § 24 Abs 5 EStG 1988 ("Anrechnung der Erbschaftssteuer").

Mit vorläufigem Bescheid vom 28. April 2003 wurde der Beschwerdeführerin Erbschaftssteuer von 304.031 S (22.094,79 EUR) vorgeschrieben.

Die Einkommensteuer aus der Veräußerung wurde mit vorläufigem Einkommensteuerbescheid 2001 vom 14. Februar 2006 mit 1,732.128 S (125.878,65 EUR) festgesetzt. Dabei wurde die Erbschaftssteuer mit dem Betrag von 47.899 S (3.480,96 EUR) von der Einkommensteuer in Abzug gebracht. In der Begründung des Bescheides verwies das Finanzamt darauf, dass der Erbschaftssteuerberechnung ein Gesamtvermögen ("Gesamtaktiva") von 4,441.017 S zu Grunde gelegt worden sei. Bei einer Erbschaftssteuer von 304.031 S errechne sich daraus ein Erbschaftssteuer-Belastungsprozentsatz von 6,85%. In den der Erbschaftssteuer unterworfenen Gesamtaktiva seien die "betrieblichen Aktiva" (OHG-Anteil) mit 3,519.209 S enthalten. Von den "betrieblichen Aktiva entfielen 2,819.952 S auf den Buchwert und folglich der Restbetrag von 699.257 S auf stille Reserven. Eine Anrechnung von Erbschaftssteuer sei nur im Ausmaß von 6,85% (Erbschaftssteuer-Belastungsprozentsatz) von 699.257 S, also mit

47.899 S, möglich.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid erhobene Berufung wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung ab. Der Erbschaftssteuerberechnung liege ein Gesamtvermögen von 4,441.016,83 S zu Grunde. Hievon entfielen 3,519.209,38 S auf betriebliche Aktiva. Stelle man diese dem Buchwert von 2,819.952,82 S gegenüber, so errechne sich eine stille Reserve von 699.256,56 S. Nur diese sei sowohl mit Erbschaftssteuer, als auch mit Einkommensteuer belegt gewesen, nur insoweit könne also eine Anrechnung der Erbschaftssteuer vorgenommen werden. Der Erbschaftssteuer-Belastungsprozentsatz errechne sich, indem die gesamte entrichtete Erbschaftssteuer zu den gesamten Aktiva ins Verhältnis gesetzt werde. Daraus errechnet sich der Prozentsatz von 6,85. Werde dieser auf die stillen Reserven von 699.256,56 S angewendet, errechne sich die anrechenbare Erbschaftssteuer (Einkommensteuerermäßigung) mit 47.899 S.

Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Sie begehrte eine Anrechnung der gesamten entrichteten Erbschaftssteuer. Gleichzeitig verwies sie darauf, dass mittlerweile mit endgültigen Erbschaftssteuerbescheid vom 22. März 2006 die Erbschaftssteuer mit 304.543 S (22.132 EUR) festgesetzt worden sei. (In diesem Erbschaftssteuerbescheid ist bei Ermittlung der Erbschaftssteuer-Bemessungsgrundlage das "Betriebsvermögen - Anteil an Personengesellschaft" mit 3,527.735,27 S angesetzt.)

Zur Begründung führte die Beschwerdeführerin aus, die Berechnung des Finanzamtes sei unrichtig, weil dieses bei Herleitung des Erbschaftssteuer-Belastungsprozentsatzes von einer "saldierten Nettogröße, Aktiva minus Passiva" (gemeint: für den OHG-Anteil) ausgegangen sei. Es sei aber in Lehre und Rechtsprechung unbestritten, dass der Erbschaftssteuer-Belastungsprozentsatz von den ungekürzten Aktiva ausgehend zu errechnen sei (Hinweis auf Holzapfel , ÖStZ 1993, 291ff).

Ausgehend vom Teilwert des Betriebsvermögens (des OHG-Anteiles von 12,5%) wäre das Betriebsvermögen mit 4,083.831,50 S anzusetzen gewesen. Zu Unrecht habe demgegenüber das Finanzamt den Betrag von 3,519.209,38 S herangezogen, also einen um 564.622,12 S zu niedrigen Wert. Richtigerweise würde sich - in Anbetracht eines insgesamt im Erbwege erworbenen Aktivvermögens von 5,005.638,95 S -

ein Erbschaftssteuer-Belastungsprozentsatz von 6,08 errechnen. Dieser sei sodann auf die stille Reserve (Betrag über den unstrittigen Buchwerten) anzuwenden. Stoll, Rentenbesteuerung 4, Tz 305, vertrete sogar die Meinung, dass der Erbschaftssteuer-Belastungsprozentsatz auf den Veräußerungsgewinn anzuwenden sei. Letzterer sei mit 7,674.677 S bei der Beschwerdeführerin so hoch gewesen, dass die gesamten der Erbschaftssteuer unterworfenen betrieblichen Aktiva überschritten seien.

In der am 19. Oktober 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte die Beschwerdeführerin ua vor, die bei Bemessung der Einkommensteuer erfassten stillen Reserven seien um ein Vielfaches höher als die bei der Erbschaftssteuerberechnung herangezogenen stillen Reserven. Holzapfel vertrete in dem genannten Artikel unter Hinweis auf das hg Erkenntnis vom 8. April 1987, 84/13/0282, die Auffassung, es sei der Gesamtbetrag der einkommensteuerlich relevanten stillen Reserven mit dem Erbschaftssteuer-Belastungsprozentsatz zu multiplizieren und der entsprechende Betrag an Erbschaftssteuer auf die Einkommensteuer aus der Realisation der stillen Reserven anzurechnen. Auf diese Weise würde die latente Einkommensteuer auf den im Streitfall bei der Erbschaftssteuer unberücksichtigt gebliebenen Teil der stillen Reserven adäquat berücksichtigt. Die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung wäre lediglich bei Identität der stillen Reserven, die einerseits erbschaftssteuerlich, andererseits einkommensteuerlich erfasst wurden, zutreffend.

Zudem habe das Finanzamt den Erbschaftssteuer-Belastungsprozentsatz falsch, nämlich ausgehend von den Werten

des Erbschaftssteuerbescheides, berechnet. Maßgeblich seien aber die "ungekürzten Aktiva", also der Teilwert des Betriebsvermögens zum Todestag zuzüglich der ungekürzten Privataktiva. Hievon ausgehend ergebe sich der Belastungsprozentsatz mit 6,08%.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung nur insoweit Folge, als sie - im Hinblick auf die geringfügige Erhöhung der Erbschaftssteuer im Erbschaftssteuerbescheid vom 22. März 2006 - die Einkommensteuer auf 1,731.544,15 S (125.836,20 EUR) reduzierte.

Gemäß § 24 Abs 5 EStG sei die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der stillen Reserven auf Antrag zu ermäßigen, 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 habe. Die Erbschaftssteuer sei nur insoweit auf die Einkommensteuer anrechenbar, als sie auf die stillen Reserven einschließlich eines allenfalls vorhandenen Firmenwertes entfalle.

Uneinigkeit bestehe im Beschwerdefall darüber, welche "stillen Reserven" als Grundlage für die Berechnung des anrechenbaren Betrages heranzuziehen seien. Nicht immer stimmten nämlich "jene laut Erbschaftssteuerbescheid und jene laut Einkommensteuerbescheid" überein.

Unter Doppelbelastung sei jene mit Erbschaftssteuer einerseits und mit Einkommensteuer andererseits gemeint, nicht aber - wie von der Beschwerdeführerin angesprochen - eine solche mit latenter Einkommensteuer im Zeitpunkt des Erbanfalles einerseits und schließlich tatsächlich erhobener Einkommensteuer andererseits. Mit Erbschaftssteuer seien nur die der Erbschaftssteuerbemessung zu Grunde liegenden stillen Reserven belastet. Soweit diese auch der Einkommensteuer unterworfen würden, liege eine Doppelbelastung vor.

Stoll führe in Rentenbesteuerung4, TZ 303, hiezu aus, bei dieser Begünstigung sei von der Überlegung auszugehen, dass bei der Veräußerung eines Betriebes die stillen Reserven erfasst würden. Seien die stillen Reserven schon bei dem kurz vorher erfolgten unentgeltlichen Erwerb vorhanden gewesen, erfasse die Erbschaftssteuer diese bereits. Nun solle es aber vermieden werden, dass zwei gleichartige Steuern (Erbschaftssteuer und Einkommensteuer, beides Personensteuern) den gleichen Steuergegenstand erfassten und ohne gegenseitige Rücksichtnahme besteuerten.

Eine Doppelbelastung sei insoweit nicht gegeben, als die bei Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven nicht der Erbschaftssteuer unterzogen worden seien. Komme es wie im Beschwerdefall zu einem Auseinanderklaffen der erbschaftssteuerlichen und der einkommensteuerlichen stillen Reserven, so liege die Härte der Doppelbesteuerung durch Erbschaftssteuer und Einkommensteuer nur insoweit vor, als eine Überschneidung der besteuerten Beträge gegeben sei - eine solche zeige sich im Streitfall aber lediglich hinsichtlich der "erbschaftssteuerlichen stillen Reserven"

Grundlage für die Ermittlung des anrechenbaren Betrages sei der Erbschaftssteuer-Belastungsprozentsatz. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin seien der Ermittlung des Prozentsatzes nicht die ungekürzten Aktiva laut Einkommensteuerbescheid zu Grunde zu legen (Hinweis auf Holzapfel, aaO). Es seien die ungekürzten erbschaftssteuerlichen Aktiva mit der entrichteten Erbschaftssteuer in Beziehung zu setzen. Auch im hg Erkenntnis vom 25. März 1992, 90/13/0191, werde zum Ausdruck gebracht, dass die Behörde die "tatsächlich der Erbschaftssteuer unterliegenden Besitzposten" zu ermitteln habe.

Dem Berufungsbegehren sei allerdings der Höhe nach insofern Rechnung zu tragen, als der erst nachträglich erlassene endgültige Erbschaftssteuerbescheid vom 22. März 2006 mit nachstehenden Werten heranzuziehen sei:

Betriebsvermögen : 3,527.735,27 S (256.370,52 EUR) Gesamtaktiva (Betriebsvermögen und private Aktiva): 4,446.706,17 S (323.154,74 EUR)

Erbschaftssteuer: 304.542,96 S (22.132,00 EUR).

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

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 19 Abs 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs 2

etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (allgemeine Bewertungsvorschriften). Im ersten Teil des BewG 1955 normiert dessen § 3 für den Fall, dass ein Wirtschaftsgut mehreren Personen zusteht, dass sein Wert im ganzen zu ermitteln und sodann auf die Beteiligten nach dem Verhältnis ihrer Anteile zu verteilen ist, soweit nicht nach dem maßgebenden Steuergesetz die Gemeinschaft selbständig steuerpflichtig ist.

Für Zwecke der Erbschaftssteuer ist ein Anteil an einer Mitunternehmerschaft als Bruchteil des Betriebsvermögens aufzufassen. Zur Wertermittlung ist dabei nicht der Einheitswert des Unternehmens maßgebend. Die Höhe des Betriebsvermögens ergibt sich vielmehr aus der Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter zuzüglich der gemäß § 19 Abs 2 ErbStG in Relation zum Einheitswert bewerteten Betriebsgrundstücke abzüglich der mit dem Teilwert bewerteten Verbindlichkeiten (vgl das hg Erkenntnis vom 25. Mai 2000, 2000/16/0066).

§ 24 Abs 5 EStG 1972 lautete:

"Die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn wird auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige den veräußerten Betrieb oder Teilbetrieb oder den veräußerten Anteil am Betriebsvermögen innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung erworben und infolge des Erwerbes Erbschaftssteuer entrichtet hat."

§ 24 Abs 5 EStG 1988 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."

Im Erkenntnis von 8. April 1987, 84/13/0282, Slg 6208/F, hat der Verwaltungsgerichtshof zur Bestimmung des § 24 Abs 5 EStG 1972, der Vorgängerbestimmung des § 24 Abs 5 EStG 1988, zu Recht erkannt, nur jene Erbschaftssteuer, die auf die stillen Reserven entfalle, welche (auch) bei der dem unentgeltlichen Erwerb nachfolgenden Betriebsveräußerung erfasst würden, könne auf die Einkommensteuer (aus dieser Betriebsveräußerung) angerechnet werden. Nur insoweit könne es zu einer doppelten Steuerbelastung, einerseits mit Einkommensteuer, andererseits mit Erbschaftssteuer kommen, die der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 24 Abs 5 EStG 1972 habe vermeiden wollen. Bei Ermittlung des anrechenbaren Teilbetrages der Erbschaftssteuer hätten jene Grundsätze Beachtung zu finden, die für die Ermittlung der Erbschaftssteuer maßgebend seien. Das Erbschaftssteuergesetz unterscheide weder auf Seiten der Aktiva, noch auf Seiten der Passiva zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen, daher minderten die im Zusammenhang mit steuerbaren Teilen des Erwerbes stehenden Schulden und Lasten gleichermaßen die betrieblichen wie auch die privaten Aktiva. Die Ermittlung des Betrages an Erbschaftssteuer, der auf die einzelnen Aktiva des Nachlasses entfalle, könne daher nur in der Weise erfolgen, dass die gesamte Erbschaftssteuer ins Verhältnis zu den ungekürzten Aktiva gebracht werde. Mit dem Steuersatz, der sich aus diesem Verhältnis ergebe, seien letztlich sämtliche Aktiva des Erwerbes belastet.

Im Erkenntnis vom 25. März 1992, 90/13/0191, hat der Verwaltungsgerichtshof - ebenfalls zur Bestimmung des § 24 Abs 5 EStG 1972 - diese Überlegungen wiederholt: Bestehe der Erwerb im Sinne des § 20 Abs 1 ErbStG 1955 außer aus einem Betrieb (Teilbetrieb, Anteil am Betriebsvermögen) auch aus anderen Vermögensgegenständen, so sei für die Ermittlung des auf die Einkommensteuer anrechenbaren Teilbetrages an Erbschaftssteuer festzustellen, wie hoch die einzelnen Aktiva mit Erbschaftssteuer belastet seien. Dabei sei die gesamte Erbschaftssteuer ins Verhältnis zu den ungekürzten Aktiva zu bringen. Mit dem Steuersatz, der sich aus diesem Verhältnis ergebe, seien letztlich sämtliche Aktiva des Erwerbes belastet.

Der Verwaltungsgerichtshof hält diese Rechtsauffassung für den Geltungsbereich des § 24 Abs 5 EStG 1988 aufrecht. Der Wortlaut dieser Bestimmung unterscheidet sich von jenem der entsprechenden Bestimmung des EStG 1972 nur dahingehend, dass er ausdrücklich die Ermäßigung der Einkommensteuer auf das "Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der stillen Reserven" beschränkt. Das in den hg Erkenntnissen vom 8. April 1987 und vom 25. März 1992 zur Vorgängerbestimmung gewonnene Interpretationsergebnis, wonach die Einkommensteuer aus einer Betriebsveräußerung nur im Ausmaß jener Erbschaftssteuer ermäßigt werden kann, die auf die stillen Reserven entfällt, welche bei der dem unentgeltlichen Erwerb nachfolgenden Betriebsveräußerung erfasst werden, entspricht damit schon dem Wortlaut des § 24 Abs 5 EStG 1988.

Die Beschwerdeführerin rügt zunächst, dass die belangte Behörde zum Zwecke der Ermittlung der Ermäßigung der Einkommensteuer im Wege der Erbschaftssteueranrechnung die "Gesamtaktiva" des Nachlasses unrichtig festgestellt habe.

Für den Beschwerdefall ist entscheidend, dass die Zuordnung der Erbschaftssteuer zu den einzelnen Aktiva des Erwerbes eine Feststellung sämtlicher Aktiva voraussetzt, nämlich insbesondere auch der Aktiva aus der Beteiligung an der Z-OGH. In erbschaftsteuerlicher Hinsicht stellt der Mitunternehmeranteil kein eigenständiges Wirtschaftsgut, sondern einen Anteil an den Aktiva und einen Anteil an den Verbindlichkeiten des Betriebes dar.

Die Beschwerdeführerin hat im Vorlageantrag ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das Finanzamt von einer "saldierten Nettogröße, Aktiva minus Passiva "ausgegangen sei, richtigerweise aber für die Ermittlung der anrechenbaren Erbschaftssteuer von den ungekürzten Aktiva ausgegangen werden müsse. Sie hat dieses Vorbringen im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung wiederholt. Im Vorlageantrag (samt dessen Beilage "Berechnungsbogen für den Teilwert des Betriebsvermögens zum Übergabs/Todestag") wird ausgeführt, dass das Aktivvermögen der Z-OHG 32,670.652 S und der auf die Beschwerdeführerin entfallende Anteil an den Aktiva 4,083.831,50 S betragen habe. Dem gegenüber hat die belangte Behörde den Wert des OHG-Anteiles mit 3,527.735,27 S und damit exakt mit dem Wert angenommen, mit welchem er im Erbschaftssteuerbescheid vom 22. März 2006 zur Ermittlung der Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage als "Betriebsvermögen-Anteil an Personengesellschaft" angesetzt worden ist. Dass allerdings dieser im Erbschaftssteuerbescheid ausgewiesene Wert den Saldo aus Aktiva und Passiva darstellt, ergibt sich bereits daraus, dass der Erbschaftssteuerbescheid daneben (außer den Kosten der Bestattung und der Regelung des Nachlasses) keinerlei Verbindlichkeiten berücksichtigt. Zudem ist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid dem entsprechenden Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht entgegen getreten. Indem die belangte Behörde den (saldierten) Wert des Mitunternehmeranteiles für maßgeblich gehalten und als Folge dessen nicht die tatsächlich der Erbschaftssteuer unterliegenden Aktivposten ermittelt hat, hat sie den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Die Beschwerdeführerin bringt in der Beschwerde weiters mit umfangreicher Begründung vor, die Anrechnung der Erbschaftssteuer hätte mindestens mit dem Betrag erfolgen müssen, welcher rechnerisch der Ermäßigung der Erbschaftssteuer für den fiktiven Fall entspreche, dass die (latente) Einkommensteuer auf jene stillen Reserven von der Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage abgezogen werden könnte, die bei einer nachfolgenden Betriebsveräußerung zur Aufdeckung gelangt sind. Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Eine Ermäßigung der Einkommensteuer in diesem Ausmaß sieht § 24 Abs 5 EStG 1988 nicht vor. 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.

Weil die belangte Behörde bei Ermittlung des für die Ermäßigung der Einkommensteuer maßgeblichen Betrages an Erbschaftssteuer den Anteil an der Z-OHG mit einem bereits saldierten Betrag angesetzt hat, ist der angefochtene Bescheid - wie oben ausgeführt - mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Er war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl II 2003/333.

Wien, am 20. Februar 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2006150351.X00

Im RIS seit

19.03.2008

Zuletzt aktualisiert am

01.10.2008

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at