

# ANRECHNUNG DER ERBSCHAFTS- UND SCHENKUNGSSTEUER AUF DIE EINKOMMENSTEUER

Der Bescheid über die Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist ein grundlagenähnlicher Bescheid iSd § 295 Abs 3 BAO

§ 295 Abs 3 BAO

VwGH 26.11.2002, 99/15/0134

## Darstellung des Sachverhalts

Dem Beschwerdeführer wurden 1986 Grundstücks- und Gesellschaftsanteile an einer OHG durch Schenkung übertragen. Die OHG wurde 1997 in zwei neu gegründete Gesellschaften mit beschränkter Haftung eingebracht. Die Einbringung erfolgte unter Aufwertung der eingebrachten Wirtschaftsgüter. Die dadurch entstandenen Veräußerungsgewinne wurden gem § 24 Abs 5 EStG 1972 einkommensteuerpflichtig. Auf Antrag des Beschwerdeführers wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1987 unter vollständiger Anrechnung der seinerzeit entrichteten Schenkungssteuer festgesetzt. Bei einer abgabenrechtlichen Prüfung 1994 wurde die Schenkungssteuer endgültig niedriger festgesetzt, weshalb der Einkommensteuerbescheid 1987 gem § 295 Abs 3 BAO geändert wurde. In dem ergangenen Einkommensteuerbescheid wurde die neu festgesetzte Schenkungssteuer angerechnet, allerdings nur auf jene Einkommensteuer, die auf die stillen Reserven entfiel.

## Aus den Entscheidungsgründen

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist gemäß § 24 Abs 5 EStG 1972 nur auf die Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Gewinne entfällt, die durch die bei der Betriebsveräußerung realisierten stillen Reserven entstanden sind. Es

kommt nämlich „nur insoweit zu jener doppelten Steuerbelastung mit Erbschafts- – und Schenkungssteuer einerseits und Einkommensteuer andererseits“ (VwGH 28.4.1987, 84/13/0282). [...]

Der Erbschafts- und Schenkungssteuerbescheid sei für die Anrechnung auf die Einkommensteuer nach § 24 Abs 5 EStG 1972 eine wesentliche Voraussetzung. Ohne die

Kenntnis des Inhalts der Erbschafts- und Schenkungssteuerfestsetzung sei eine Prüfung der Frage, ob und welche Teile der Einkommensteuer zu ermäßigen oder zu erlassen sind, gar nicht möglich (VwGH 13.9.1988, 88/14/0022). Dass der Wortlaut des § 24 Abs 5 EStG von der entrichteten Erbschafts- und Schenkungssteuer spricht, steht dieser

Auslegung nicht entgegen. Die Entrichtung stellt nämlich lediglich „ein zusätzliches Element für die Anrechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer dar“. [...] Der Bescheid über die Erbschafts- und Schenkungssteuer stelle im Falle eines Antrages auf deren Anrechnung einen grundlagenähnlichen Bescheid für die Festsetzung der Einkommensteuer dar. [...] Auch Bereiche, die vom grundlagenähnlichen Bescheid nicht betroffen sind, können im Nachhinein noch korrigiert werden, wenn ein auf § 295 Abs 3 BAO gestützter Bescheid ergeht. [...]



## ANMERKUNG

Im vorliegenden Erkenntnis bestätigte der VwGH seine Judikatur zu § 24 Abs 5 EStG 1972, wonach die Anrechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer nur auf die Einkommensteuer erfolgt, die auf die durch die Veräußerung realisierten stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwerts entfällt (VwGH 28.4.1987, 84/13/0282). In § 24 Abs 5 EStG 1988 wurde der Wortlaut der Bestimmung geändert. Die Bestimmung sieht nun ausdrücklich vor, dass die Einkommensteuer durch Anrechnung der entrichteten Erbschafts- oder Schenkungssteuer „im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der stillen Reserven auf Antrag ermäßigt oder erlassen“ werden soll. Insoweit bringt das vorliegende Erkenntnis keine neuen Anhaltspunkte für zukünftige Entscheidungen.

Interessanter ist, dass sich der VwGH nun zu der in der Literatur schon lange heftig diskutierten Frage äußern musste, welche verfahrensrechtlichen Konsequenzen die Änderung einer Erbschafts- und Schenkungssteuerfestsetzung hat, wenn eine vorläufig festgesetzte und entrichtete Erbschafts- oder Schenkungssteuer bereits auf die Einkommensteuer angerechnet und der Einkommensteuerbescheid rechtskräftig geworden war. In dem Rechtsgutachten, das der Beschwerdeführer dem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beilegte, wurde die Ansicht vertreten, dass § 24 Abs 5 EStG 1972 auf Tatsachen verweise. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut der Bestimmung, wonach die „entrichtete“ Erbschafts- und Schenkungssteuer anzurechnen sei. Die „Entrichtung“ sei ein faktischer Vorgang und nachträgliche Änderungen im Tatsachenbereich seien nicht im normativen Bereich eines Bescheides gelegen und könnten daher keine Bescheidänderung nach §

295 Abs 3 BAO rechtfertigen. Auch in der Literatur findet sich die Argumentation, dass einer Aufhebung des ESt-Bescheides nach § 295 Abs 3 BAO „die Anknüpfung des § 24 Abs 5 EStG an eine – gar nicht bescheidfähige – Rechtsstatsache“ entgegensteht (Schartel-Hlavenka, ÖStZ 1997, 382). Andere Autoren sehen den Verweis des § 24 Abs 5 EStG als Verweis auf Rechtsnormen, weshalb eine Bescheidänderung nach § 295 Abs 3 BAO möglich sei (vgl. Schuch, FJ 1995, 177 f; derselbe, ÖStZ 1997, 54 f). Der VwGH folgte der erstgenannten Ansicht nicht und betonte vielmehr die zwingende Änderung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 295 Abs 3 BAO, da die Kenntnis über die Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer als Voraussetzung für deren Entrichtung eine Voraussetzung für die Anwendung der Steuerermäßigung sei. Im Ergebnis stellt der Erbschafts- und Schenkungssteuerbescheid für den Einkommensteuerbescheid im Falle der Anrechnung nach § 24 Abs 5 EStG einen grundlagenähnlichen Bescheid iSd § 295 Abs 3 BAO für die Festsetzung der Einkommensteuer dar. Der VwGH bestätigte seine bisherige Rechtsprechung, wonach der abgeleitete Bescheid auch in vom grundlagenähnlichen Bescheid nicht betroffenen Teilen geändert werden kann (VwGH 18.5.1998, 96/15/0083; 19.11.1999, 98/14/0118). Die im Gutachten vorgebrachte Möglichkeit der Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO wurde vom VwGH nicht weiter behandelt. Die vom VwGH betonte zwingend gebotene Anwendung des § 295 Abs 3 BAO schließt eine Wiederaufnahme aus. In der Literatur wurde eine Wiederaufnahme – wenn auch mit verschiedener Begründung – in diesen Fällen als zulässig erachtet (vgl. Schuch, FJ 1995, 177 f; derselbe, ÖStZ 1997, 54; Schartel-Hlavenka, ÖStZ 1997, 382 ff).

EVA BURGSTALLER

