



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den gemäß § 200 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI. 1961/194 idgF, endgültigen Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 25. April 2006 betreffend Erbschaftssteuer im fortgesetzten Verfahren entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Laut Verlassenschaftsabhandlung nach dem am 3. Jänner 2000 verstorbenen F hatten sich im Testament vom 9./19. November 1995 samt Nachtrag vom 21. Oktober 1996 der Erblasser und die Ehegattin wechselseitig zu Alleinerben eingesetzt. Für den Fall, dass der Überlebende nicht erben kann oder will, wurden die drei Kinder – darunter W – zu Universalerben bestimmt. Infolge der Erbsausschlagung durch die Witwe wurden die drei Kinder zu Erben berufen und haben zu je 1/3-Anteil die unbedingte Erbserklärung zum Nachlass abgegeben. Zum Geschäftsanteil des Erblassers als 75 %-Gesellschafter der Firma "X-GmbH" im Nominale von S 7,500.000 waren unter Punkt IV. des Testamentoes ua. folgende Legatsverfügungen getroffen worden:

- "a) ... Weiters vermachen wir unserem Sohn W 2/3 der Geschäftsanteile an der Fa. X-GmbH.*
- b) ... Schließlich vermachen wir unserem Sohn G 1/3 der Geschäftsanteile an der Fa. X-GmbH.*
- 1. Wir bestimmen ... für den Fall, dass er beabsichtigt, diese Geschäftsanteile ganz oder teilweise zu verkaufen ... verpflichtet ist, diese seine Geschäftsanteile an seinen Bruder W zu*

verkaufen ...

3. ... Für den Fall des Vorabebens unseres Sohnes G vor unserem Sohn W verfügen wir, dass die von unserem Sohn G gehaltenen 1/3 Geschäftsanteile ... an unseren Sohn W zurückzufallen haben. ...".

Daneben wurden noch einige Legate, überwiegend zu verschiedenen in- und ausländischen Liegenschaften, verfügt.

Zum Geschäftsanteil wird im Abhandlungsprotokoll festgehalten:

"Der Sohn G ... erklärt nunmehr in Kenntnis des Verkehrswertes des ihm vermachten Geschäftsanteiles an der GmbH dieses Vermächtnis auszuschlagen und sohin darauf zu verzichten.

Aufgrund des Verzichtes des G auf das angeordnete Vermächtnis hinsichtlich der Geschäftsanteile ... gehen sämtliche Anwesenden gemäß § 608 letzter Satz ABGB in Verbindung mit der Bestimmung auf Seite vier Punkt 3. letzter Satz des Testamento davon aus, dass dieses Vermächtnis eines 1/3-Anteiles der Geschäftsanteile ... dem Nächstberufenen, das ist der Sohn W, zufällt."

Infolge der Ausschlagung wurde von den beiden übrigen Erben anerkannt, dass der gesamte Geschäftsanteil des Erblassers dem W als Vermächtnis zufalle.

Laut Inventarium wurde unter Pkt. 1. der Aktiva der gemeine Wert des erblasserischen Geschäftsanteiles mit € 12,209.036,14 (S 2.240 pro S 100 Nennkapital) verzeichnet; daneben an Aktiva mehrere in- und ausländische Liegenschaften, Fahrzeuge, Uhren, Waffen etc. zusammen im Wert von € 12,939.969,65. Nach Abzug der Passiva wurde der Reinnachlass in Höhe von € 12,871.423,86 festgestellt, wovon die angeordneten Legate zugunsten der drei Erben – darunter der gesamte Geschäftsanteil € 12,209.036,14 zugunsten des W (= Berufungswerber, Bw) – in Abzug gebracht wurde. Gleichzeitig werde dessen Legat durch das Wohnrecht der Witwe, bemessen mit € 47.970, belastet (im Einzelnen: siehe Abhandlungsprotokoll vom 7. Feber 2005).

Das Finanzamt hat daraufhin ua. dem Bw mit zunächst vorläufigem Bescheid vom 21. November 2005 Erbschaftssteuer im Betrag von € 63.564,46 vorgeschrieben, da der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei. Der Großteil der als Passiva verzeichneten Kurrentschulden sei nicht nachgewiesen und daher nicht anerkannt worden (Berechnung im Einzelnen: siehe vorläufigen Bescheid). Die dagegen, unter Vorlage von Nachweisen betr. die noch offenen Kurrentschulden, erhobene Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 12. April 2006 abgewiesen; dies unter Verweis auf die zwischenzeitig durchgeführte

Betriebsprüfung, in deren Zuge laut Prüfbericht AB1 die Schulden berücksichtigt worden wären.

Im genannten Prüfbericht vom 7. April 2006 wurden vom Prüfer unter Tz. 6 und 7 folgende Feststellungen getroffen:

Die drei Kinder des Erblassers seien zu je 1/3 als Erben berufen. Daneben seien ihnen im Testament auch Legate vermacht worden, darunter dem Sohn G 1/3 des Geschäftsanteiles. Es sei weiters verfügt worden, dass im Falle des Verkaufes dieser Anteil an den Bw zu einem festgelegten Kaufpreis zu veräußern sei. Im Falle des Todes des G sollten diese Geschäftsanteile ebenfalls auf den Bw übergehen. Für den Fall des Verzichtes auf das Legat sei hingegen keine Regelung getroffen worden. Da es sohin auf Grund des Verzichtes keinen Nächstberufenen gebe, falle das Legat in die Erbmasse zurück und werde in weiterer Folge auf die Erben aufgeteilt, dh. der ausgeschlagene 1/3 Geschäftsanteil falle aus der Erbmasse zu je 1/3 (= je 1/9 Anteil) an die drei Erben. Die Erben G und D hätten sich mit der Übernahme des ausgeschlagenen Geschäftsanteiles zur Gänze durch den Bw einverstanden erklärt. Damit der Bw in dessen Besitz komme, hätten diese beiden Erben ihren geerbten je 1/9 Anteil an den Bw übergeben müssen.

Anhand einer umfangreichen, detaillierten Berechnungsdarstellung zum Erwerb jedes einzelnen Erben ist der Prüfer in Gegenüberstellung der Aktiva - dies bereits unter Berücksichtigung der angefallenen Legate - zu den abzuziehenden Passiva, aller Kosten, Gebühren sowie des Wohnrechtes der Witwe zu einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 7.308.801,38 beim Bw gelangt. Der von ihm erworbene Geschäftsanteil wurde dabei mit € 7.121.937,75 in Ansatz gebracht.

Hinsichtlich des Erwerbes aus der Verlassenschaft nach F (= € 7.308.801,38) hat der Prüfer, unter Berücksichtigung mehrerer Freibeträge (ua. für endbesteuertes Vermögen € 92.979,93), die Steuer gem. § 8 Abs. 1 (Stkl. I) und Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, zunächst mit gesamt € 1.082.792 ermittelt, woraus sich letztlich nach Abzug der bereits vorgeschriebenen Steuer von € 63.564,46 sowie einer anzuerkennenden italienischen Steuer (anteilig € 2.599,61) eine **Nachforderung** in Höhe von € 1.016.627,93 ergebe.

Das Finanzamt hat sich dem Prüfungsergebnis angeschlossen und unter Verweis auf den Prüfbericht mit gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigem Bescheid vom 25. April 2006, StrNr., dem Bw die Erbschaftssteuer im Betrag von € 1.016.627,93 vorgeschrieben.

Daneben wurde dem Bw noch Schenkungssteuer für den Erwerb eines je 1/9-Geschäftsanteiles von den beiden weiteren Erben vorgeschrieben.

In der ua. gegen den (endgültigen) Erbschaftssteuerbescheid erhobenen Berufung (dem UFS direkt zur Entscheidung vorgelegt) wurde zum Einen (Berufungspunkt II. 2.) eingewendet, dass die gegenwärtige Erbschafts- und Schenkungssteuer aufgrund der Verletzung des verfassungsrechtlich garantierten Rechtes auf Gleichbehandlung nach Art. 7 B-VG verfassungswidrig und daher gegenständlich die Erbschaftssteuer zwingend mit Null Euro festzusetzen sei. Es wurde dazu auf die beiliegende "verfassungsrechtliche Analyse" des B mit dem Nachweis schwerwiegender Verstöße gegen das Grundrecht auf Gleichbehandlung und das Willkürverbot verwiesen. Gleichzeitig wurde zur "Verfassungswidrigkeit" festgehalten, dass "die Kompetenz zur Aufhebung verfassungswidriger Gesetze nach Art. 140 B-VG dagegen ausschließlich beim Verfassungsgerichtshof liegt". Des Weiteren wurde unter Berufungspunkt II. 1. "Gesetzwidrigkeit" vorgebracht, da hinsichtlich des Geschäftsanteiles zu Unrecht ein Doppelakt unterstellt worden sei. Anstelle des angenommenen Rückfalles des 1/3-Anteiles, auf den der Legatar G verzichtet habe, in die Erbmasse, anschließendem je anteiligem Erwerb durch die drei Erben sowie anschließendem Erwerb des Bw von den beiden weiteren Erben im Schenkungswege (je 1/9), habe der Bw bei richtiger rechtlicher Würdigung den gesamten 75 % Geschäftsanteil direkt vom Erblasser als Legatar erhalten. Angesichts der testamentarischen Verfügung zum Rückfall des 1/3-Anteiles sowie der Bestimmung nach § 608 ABGB, wonach eine fideikommissarische Substitution eine gemeine Substitution in sich schließt, sei der Bw infolge der Ausschlagung des erstberufenen Legatars als nächstberufener Ersatzlegatar zu betrachten.

Der UFS hatte mit Entscheidung vom 3. Juli 2006, RV/0289-I/06, der Berufung insgesamt teilweise Folge gegeben. Dabei war die Berufung hinsichtlich der eingewendeten Verfassungswidrigkeit des ErbStG als unbegründet abzuweisen, da die diesbezügliche Beurteilung allein dem hiefür zuständigen Verfassungsgerichtshof obliege.

Der Bw hat dagegen Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof erhoben.

Mit Erkenntnis vom 11. Juni 2007, B 1246-1248/06, hat der VfGH den in Beschwerde gezogenen UFS-Bescheid wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes aufgehoben, nachdem - auch aus Anlass des Beschwerdefalles – der VfGH mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06, G 235/06 ua., den Grundtatbestand zur Erbschaftssteuer gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG wirkt die Aufhebung eines Gesetzes auf den **Anlassfall** zurück. Es ist hinsichtlich des Anlassfalles so vorzugehen, als ob die als verfassungswidrig erkannte

Norm bereits zum Zeitpunkt der Verwirklichung des dem Bescheid zugrunde gelegten Tatbestandes nicht mehr der Rechtsordnung angehört hat.

Anlassfall sind ua. all jene Beschwerdefälle, die zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung bzw. zu Beginn der nichtöffentlichen Beratung im Gesetzesprüfungsverfahren – hier am 2. März 2007 - beim VfGH bereits anhängig waren.

Da die Beschwerde des Bw schon seit 17. Juli 2006 beim VfGH anhängig war, kommt dem zugrunde liegenden Fall Anlassfallwirkung zu.

Durch die Anwendung der als verfassungswidrig aufgehobenen Gesetzesstelle des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG wurde daher der Bw in seinen Rechten verletzt.

Der endgültige Erbschaftssteuerbescheid vom 25. April 2006 ist demzufolge aufzuheben.

Innsbruck, am 8. August 2007