



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 24. April 2006 betreffend Schenkungssteuer ("Zuwendung von G") entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Laut Verlassenschaftsabhandlung (siehe Abhandlungsprotokoll vom 21. Dezember 2000) 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 P wechselseitig zu Alleinerben eingesetzt; für den Fall, dass der Überlebende nicht erben kann oder will, wurden die drei Kinder – W, G, D – 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 Testamentes auszugsweise 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. Weiters verfügen wir, dass für den Fall des Ablebens unseres Sohnes W von seinen 2/3 Geschäftsanteilen ... 30 % an unsere Tochter ... und 34,66 % an unseren Sohn G sowie 1 % an ... zu fallen haben; ...

Für den Fall des Vorablebens 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 anschließend festgehalten:

"Der Sohn G ... erklärt nunmehr in Kenntnis des Verkehrswertes des ihm vermachten Geschäftsanteiles an der Firma X-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 Testamentes 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; zur Verschaffung der Verfügung über den Geschäftsanteil wurde gleichzeitig (am 21. Dezember 2000) ein Abtretungsvertrag errichtet.

Laut Inventarium (siehe Abhandlungsprotokoll vom 7. Feber 2005) wurde unter Pkt. 1. der Aktiva der gemeine Wert des erblasserischen Geschäftsanteiles zufolge Feststellung durch den steuerlichen Vertreter mit € 12,209.036,14 (S 2.240 pro S 100 Nennkapital) verzeichnet; daneben an Aktiva mehrere in- und ausländische Liegenschaften, Fahrzeuge, Uhren, Waffen, eine Motoryacht, Kontenguthaben und Wertpapiere, zusammen im Wert von € 12,939.969,65. Nach Abzug der Passiva (gesamt € 68.545,79), darunter verschiedene Kurrentverbindlichkeiten, 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 an der Ehewohnung, bemessen mit € 47.970, belastet (im Einzelnen: siehe Abhandlungsprotokoll 7. Feber 2005).

Nach Vorschreibung der Erbschaftssteuer zunächst mit vorläufigem Bescheid wurde zu Beginn des Jahres 2006 eine Betriebsprüfung durchgeführt, in deren Zuge laut Prüfbericht AB-X vom 7. April 2006 unter Tz. 6 und 7 folgende Feststellungen getroffen wurden:

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 an der X-GmbH. Es sei weiters verfügt worden, dass im Falle des Verkaufes dieser 1/3 Geschäftsanteil dem 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.

Bei seiner detaillierten Berechnungsdarstellung zum Erwerb jedes einzelnen Erben ist der Prüfer zunächst davon ausgegangen, dass dem Bw der 2/3-Geschäftsanteil als Legat und vom ausgeschlagenen 1/3-Anteil, der in die Erbmasse zurück falle, je 1/3 den drei Erben angefallen sei.

In weiterer Folge hätten die Erben G und D ihren je 1/9-Anteil dem Bw schenkungsweise übertragen. Hinsichtlich der diesbezüglichen Schenkung vom Bruder bemesse sich die Schenkungssteuer ausgehend vom gemeinen Wert des 1/9-Anteiles von € 1.017.419,68 abzüglich des Freibetrages € 440, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 1.016.979 gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. III) Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, mit 32 %, ds. € 325.433,82.

Das Finanzamt hat sich dem Prüfungsergebnis angeschlossen und unter Verweis auf den Prüfbericht dem Bw mit Bescheid vom 24. April 2006 hinsichtlich der Zuwendung von G die Schenkungssteuer im Betrag von € 325.433,82 vorgeschrieben.

In der ua. dagegen erhobenen Berufung (dem UFS ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung 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 Schenkungssteuer zwingend mit Null Euro festzusetzen sei. Gleichzeitig liege "die Kompetenz zur Aufhebung verfassungswidriger Gesetze nach Art. 140 B-VG ausschließlich beim Verfassungsgerichtshof". 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 Geschwistern 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 beim Tod von G an den Bw 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 eben als nächstberufener Ersatzlegatar zu betrachten, was in diesem Sinne auch im Abhandlungsprotokoll festgehalten worden sei. Nach den zivilrechtlichen Bestimmungen (§ 689 iVm § 652 ABGB) – an welche das Erbschaftssteuerrecht anknüpfe – falle ein Legat, welches der Legatar nicht annehmen kann oder will, auf den Nächstberufenen; dieser werde so behandelt, als ob er das Legat schon mit dem Anfall – also direkt vom Erblasser – erworben hätte. Demzufolge sei auch den Geschwistern kein Geschäftsanteil aus dem Nachlass angefallen, den sie dem Bw hätten schenken können, weshalb eine Schenkung nicht verwirklicht worden wäre und die Schenkungssteuer mit € Null festzusetzen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

"Gesetzwidrigkeit":

Als Schenkung gilt gem. § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts sowie nach Z 2 jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

In Streit gezogen ist gegenständlich grundlegend der Erwerb von Todes wegen des Bw, also die Frage, ob ihm das durch den Bruder ausgeschlagene Legat als Ersatzlegatar angefallen ist und deshalb, mangels Rückfall des ausgeschlagenen Legates in die Erbmasse, eine anschließende Schenkung seitens der beiden weiteren Erben von vorne herein nicht in Betracht kommen könne.

Der Erbschaftssteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Ein Vermächtnis (Legat) ist eine letztwillige Zuwendung, die nicht in der Hinterlassung eines Erbteils, der sich auf den ganzen Nachlass bezieht, sondern nur in einer einzelnen oder in mehreren Sachen, einer Summe oder einem Recht besteht (§ 533 ABGB).

Die meisten Tatbestände des ErbStG, insbesondere auch die Bestimmung nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG, knüpfen an die zivilrechtlichen Erscheinungsformen der Rechtsgestaltung an; die Steuerpflicht gründet auf einen durch das Zivilrecht geregelten Tatbestand (vgl. VwGH 28.9.2000, 2000/16/0089).

Gemäß § 684 ABGB erwirbt der Legatar regelmäßig gleich nach dem Tod des Erblassers ein Recht auf das Vermächtnis. Dieses wird somit durch den Anfall ohne Rechtshandlung des Vermächtnisnehmers erworben (VwGH 23.4.1992, 90/16/0214-0216).

Der Vermächtnisnehmer kann das Vermächtnis aber auch ausschlagen. Eine solche Ausschlagung bewirkt, dass der Anfall des Vermächtnisses als nicht erfolgt anzusehen ist (vgl. OGH 26.5.1997, 2 Ob 588, 589/95). Erfolgt der Verzicht ohne Gegenleistung, so ist der Verzicht gleich zu behandeln wie der Verzicht auf einen Erbteil (VwGH 18.4.1956, Slg 1406/F). Die Erbsausschlagung bewirkt, dass die Erbschaft dem Ausschlagenden als nicht angefallen gilt, sodass anzunehmen ist, das Recht sei schon mit dem Tod des Erblassers dem

Nächstberufenen angefallen (vgl. OGH 18.10.1994, 10 Ob S 37/94). Von einer sog. einfachen/schlichten Ausschlagung spricht man, wenn durch die Entschlagung eine Person zum Zuge kommt, der die Erbschaft ohne den Anfall an den zunächst Berufenen ohnehin angefallen wäre (VwGH 19.12.1996, 96/16/0091). Der schlichten Ausschlagung iSd § 805 ABGB ist die Ausschlagung zugunsten des Nächstberufenen (d. der Nachberufene-Substitut, gesetzlich Nachberufene, Legatar etc.) gleichzuhalten (VwGH 14.11.1978, 2751/76; VwGH 17.9.1992, 91/16/0094; siehe zu vor auch: *Dr. Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 25 f. zu § 2 mit weiterer Judikatur).

Die bezughabenden zivilrechtlichen Bestimmungen lauten:

§ 604 ABGB "Gemeine Substitution" (= Ersatzerbschaft):

"Jeder Erblasser kann für den Fall, dass der eingesetzte Erbe die Erbschaft nicht erlangt, einen; wenn auch dieser sie nicht erlangt, einen zweiten, und im gleichen Falle einen dritten oder auch noch mehrere Nacherben berufen. Diese Anordnung heißt eine gemeine Substitution. Der in der Reihe zunächst Berufene wird Erbe."

§ 608 ABGB "Fideikommissarische Substitution" (= Nacherbschaft):

"Der Erblasser kann seinen Erben verpflichten, dass er die angetretene Erbschaft nach seinem Tode, oder in anderen bestimmten Fällen einem zweiten ernannten Erben überlasse. Diese Anordnung wird eine fideikommissarische Substitution genannt. **Die fideikommissarische Substitution begreift stillschweigend die gemeine in sich.**"

Beide Substitutionen sind gemäß **§ 652 ABGB** auch bei Vermächtnissen möglich:

"Der Erblasser kann bei einem Vermächtnisse eine gemeine oder fideikommissarische Substitution anordnen; dabei sind die in dem vorigen Hauptstücke gegebenen Vorschriften anzuwenden", dh. es gelten die §§ 604 bis 617 ABGB zur Substitution bei der Erbschaft.

§ 689 ABGB:

"Ein Vermächtnis, welches der Legatar nicht annehmen kann oder **will** (zB durch

Ausschlagung), fällt auf den **Nachberufenen** (§ 652). Ist kein Nachberufener vorhanden, und ist das ganze Vermächtnis mehreren Personen ungeteilt oder ausdrücklich zu gleichen Teilen zugedacht; so wächst der Anteil, den einer von ihnen nicht erhält, den übrigen ebenso, wie den Miterben die Erbschaft zu. Außer den gedachten zwei Fällen bleibt das erledigte Vermächtnis in der Erbschaftsmasse."

"Nachberufen" ist der gemeine Substitut (= Ersatzlegatar) oder der fideikommissarische Substitut (Nachlegatar). Der Ersatzlegatar tritt an die Stelle des Vermächtnisnehmers; der Nachlegatar erhält die Zuwendung nach dem Vorvermächtnisnehmer (siehe zu vor: *Rummel*, ABGB-Kommentar, 3. Auflage, Wien 2000).

Der Vermächtnisanspruch entsteht sohin ipso iure, kann jedoch, da er dem Bedachten nicht gegen seinen Willen aufgezwungen wird, durch dessen Ausschlagung rückwirkend zum Erlöschen gebracht werden. Diesfalls, wenn der Legatar also das Legat nicht annehmen will, ist die Rechtslage so, als ob es dem Ausschlagenden nie angefallen wäre. Ein allfällig vorhandener Nachberufener (Substitut) wird so behandelt, als ob er das Vermächtnis schon mit dem Anfall, dh. direkt vom Erblasser, erworben hätte (§ 689 ABGB; siehe dazu: *Kralik* in *Ehrenzweig*³, Wien 1983, S. 236).

Entgegen dem Dafürhalten des Finanzamtes, mangels testamentarischer Regelung für den Fall des Verzichtes des Legatars G gebe es keinen Nächstberufenen und falle sohin dessen Legat (= 1/3 Geschäftsanteil) in die Erbmasse zurück, steht aber für den UFS ohne jeden Zweifel fest, dass der Bw als Nächstberufener (Ersatzlegatar) zu betrachten ist. Wie in der Abhandlung bereits zutreffend festgehalten, ergibt sich dies nämlich aus der Verfügung der **fideikommissarischen Substitution** in Punkt IV. b) 3. des Testamentes, wonach im Fall des Vorablebens des G das Legat (= 1/3-Geschäftsanteil) an den Bw (als Nachlegatar) zurückzufallen hat, iVm § 608 letzter Satz ABGB, wonach eine fideikommissarische Substitution immer auch eine **"gemeine Substitution" stillschweigend** in sich begreift. Das bedeutet, bei Verfügung einer fideikommissarischen Substitution bedarf es gar keiner ausdrücklichen Regelung für den Fall eines Verzichtes bzw. einer Ausschlagung des Legates; der fideikommissarische Substitut, hier der Bw, ist nach dem Zivilrecht stillschweigend auch als Ersatzlegatar anzusehen.

Der Bw hat demgemäß nicht nur 2/3 des Geschäftsanteiles des Erblassers als erstberufener Legatar, sondern auch den vom Bruder ausgeschlagenen restlichen 1/3-Geschäftsanteil als Nächstberufener = Ersatzlegatar und sohin insgesamt den gesamten Geschäftsanteil als direkt vom Erblasser angefallen, sohin als Erwerb von Todes wegen, erhalten.

Aus diesem Grund kommt auch kein Rückfall des ausgeschlagenen Legates in die Erbmasse samt anschließendem erblichen Erwerb durch die beiden Geschwister sowie anschließender

Schenkung des Geschäftsanteiles von deren Seite an den Bw in Betracht. Mangels Rückfall kann sohin von vorne herein kein schenkungssteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht werden.

Nachdem der Berufung bereits aus diesem Grund volle Berechtigung zukommt, erübrigt es sich, auf die zudem geltend gemachte "Verfassungswidrigkeit" noch näher einzugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. Juli 2006