



Berufungsentscheidung

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

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 und 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBI. 1955/141 idgF, im Betrag von gesamt € 61.860,12 festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

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 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 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 Testamentoes 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 sowie die Legate (2 Grundstücke, Uhr, zusammen rund € 64.019) der D (= Berufungswerberin, Bw) – in Abzug gebracht wurden (im Einzelnen: siehe Abhandlungsprotokoll 7. Feber 2005).

Das Finanzamt hat daraufhin ua. der Bw mit zunächst vorläufigem Bescheid vom 21. November 2005 Erbschaftssteuer im Betrag von € 6.736,63 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 Berufungsvorentscheidung vom 12. April 2006 abgewiesen; dies unter Verweis auf die zwischenzeitig durchgeführte Betriebsprüfung, in deren Zuge laut Prüfbericht AB-X 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 an der X-GmbH. Es sei weiters verfügt worden, dass im Falle des Verkaufes, dieser 1/3 Geschäftsanteil dem W zu einem festgelegten Kaufpreis zu veräußern sei. Im Falle des Todes des G sollten diese Geschäftsanteile ebenfalls auf W 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 die Bw hätten sich mit der Übernahme des ausgeschlagenen Geschäftsanteiles zur Gänze durch W einverstanden erklärt. Damit dieser in den Besitz komme, hätten diese beiden Erben ihren geerbten je 1/9 Anteil dem W 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 und einer Nacherbschaft - zu den abzuziehenden Passiva, aller Kosten und Gebühren bei der Bw zu einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 1.764.271,92 gelangt. Der von ihr erworbene Geschäftsanteil wurde dabei mit € 1.017.419,68 in Ansatz gebracht.

Hinsichtlich des Erwerbes der Bw aus der Verlassenschaft nach F (= € 1.764.271,92) 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 ErbStG zunächst mit gesamt € 218.060 ermittelt, woraus sich letztlich nach Abzug der bereits vorgeschriebenen Steuer von € 6.736,63 sowie einer anzuerkennenden italienischen Steuer (anteilig € 4.428,96) eine **Nachforderung** in Höhe von € 206.894,41 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 der Bw die Erbschaftssteuer im Betrag von € 206.894,41 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 Erbschaftssteuer zwingend mit Null Euro festzusetzen sei. Es wurde dazu auf die beiliegende "verfassungsrechtliche Analyse" des Herrn Univ. Prof. Dr. Beiser 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 anschließender Schenkung (je 1/9) an W, habe Letzterer bei richtiger rechtlicher Würdigung den gesamten 75 % Geschäftsanteil direkt vom Erblasser als Legatar erhalten, sodass der Bw aus dem Nachlass **kein Geschäftsanteil** angefallen sei. Angesichts der testamentarischen Verfügung zum Rückfall des 1/3-Anteiles beim Tod von G an den Bruder sowie der Bestimmung nach § 608 ABGB, wonach eine fideikommissarische Substitution eine gemeine Substitution in sich schließt, sei W 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.

Mangels Rückfall in den Nachlass habe die Bw keinen Geschäftsanteil als Erbin erworben, insoweit die steuerliche Bemessungsgrundlage herabzusetzen und die Erbschaftssteuer zutreffend mit € 61.859,88 festzusetzen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) "Verfassungswidrigkeit":

Laut Berufungsvorbringen sei gegenständlich vorgeschriebene Erbschaftssteuer deshalb mit Null festzusetzen, weil das gesamte Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht wegen des Verstoßes gegen das Gleichbehandlungsgebot nach Art. 7 B-VG verfassungswidrig sei.

In der dazu beigebrachten "Analyse" kommt der Gutachter Univ. Prof. Dr. Beiser ua. zum Ergebnis, dass das ursprünglich sachgerechte Konzept der Besteuerung (nach der Höhe des Vermögensanfalles und der je nach Verwandtschaftsgrad gestaffelten Progression) aufgrund der anzuwendenden, unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe, je nach der Form des Vermögens, sowie einer Vielzahl von Befreiungen "grundlegend und ziellos" durchbrochen und sohin "zum kläglichen Torso verkommen" sei. Die Belastung aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer werde somit "ungleich und willkürlich" auf die Steuerpflichtigen verteilt.

Beispielsweise lasse der Gleichheitssatz und das daraus fließende Gebot der gleichmäßigen Belastung aller Abgabepflichtigen "eine Besteuerung des nicht-endbesteuerten Vermögens nicht zu, solange endbesteuertes Vermögen nicht besteuert wird. Mit anderen Worten: Zwingt das Endbesteuerungsgesetz zur Steuerfreistellung endbesteuerten Vermögens, so zwingt der Gleichheitssatz zur Steuerfreistellung des nicht-endbesteuerten Vermögens. Das Zusammenwirken des bundesverfassungsgesetzlichen Endbesteuerungsauftrages und des Gleichheitssatzes zwingen zur gleichmäßigen Nullbelastung."

Werde das Gebot der gleichmäßigen Steuerbelastung insgesamt verletzt, so sei die gesamte Steuer verfassungswidrig und die Besteuerung insgesamt aufzugeben bzw. die Erbschafts- und Schenkungssteuer abzuschaffen.

Wie in der Berufung zutreffend dargelegt, fällt es nicht in die Kompetenz des UFS - als einer ausschließlich in Anwendung der geltenden Rechtslage agierenden Verwaltungsbehörde - darüber abzusprechen, ob ein Gesetz allenfalls als verfassungswidrig zu beurteilen und folglich aufzuheben ist.

Darüber hat allein der hiefür zuständige Verfassungsgerichtshof zu befinden, weshalb in diesem Punkt der Berufung keine Folge gegeben werden kann.

2.) "Gesetzwidrigkeit":

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.

In Streit gezogen ist gegenständlich grundlegend der Erwerb von Todes wegen des W, nämlich die Frage, ob diesem das von G ausgeschlagene Legat als Ersatzlegatar bereits angefallen ist und deshalb, mangels Rückfall des ausgeschlagenen Legates in die Erbmasse, ein anteiliger Erwerb des Geschäftsanteiles durch die Bw als Erbin von vorne herein nicht in Betracht komme.

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 (di. 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 Sustitution" (= 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 zugeschlagen; 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 W 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 Testamento, wonach im Fall des Vorabebens des G das Legat (= 1/3-Geschäftsanteil) an W (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 W, ist nach dem Zivilrecht stillschweigend auch als Ersatzlegatar anzusehen.

Dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen kommt daher Berechtigung zu. W hat 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 anschließend anteiligem Erwerb (= 1/9-Geschäftsanteil) der Bw als Erbin in Betracht.

Davon ausgehend bemäßt sich die Erbschaftssteuer der Bw wie folgt, wobei festgehalten wird, dass die Berechnung lt. Prüfbericht nach eingehender Überprüfung als zutreffend zu erachten ist; gegen die Ermittlung der Bemessungsgrundlage wurde in der Berufung ansonsten auch kein Einwand erhoben:

Anfall Aktiva ohne Geschäftsanteil	€ 343.944,18
+ Nacherbschaft	€ 450.000,00
- Passiva	- € 22.552,55
- Abhandlungskosten, Gerichtsgebühren	- € 24.539,39
- Freibetrag	- € 2.200,00
- Freibetrag	- € 1.460,00
- Freibetrag § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	- € 92.979,93
steuerpflichtiger Erwerb	€ 650.212,31
davon Erbschaftssteuer: gem. § 8 Abs. 1 (Stkl. I): 10 %	€ 65.021,23
gem. § 8 Abs. 4, wie bisher	€ 1.267,85
abzügl. italien. Steuer (anteilig), wie bisher	- € 4.428,96
Erbschaftssteuer gesamt	€ 61.860,12

Gegenüber dem vorläufigen Bescheid vom 21. November 2005 hatte sich aufgrund der BP unter Berücksichtigung der bereits vorgeschriebenen Steuer von € 6.736,63 eine **Nachforderung** von € 206.894,41 ergeben. Die bescheidmäßige Vorschreibung lediglich eines Nachforderungsbetrages ist in der Bundesabgabenordnung freilich nicht vorgesehen: Verfahrensrechtlich ist der gegenständlich bekämpfte endgültige Bescheid vom 25. April 2006 an die Stelle des vorläufigen Bescheides vom 21. November 2005 getreten. Folglich hat sich der Bescheidspruch auf den gesamten Abgabenbetrag von € 61.860,12 zu

erstrecken, woraus sich unter Bedachtnahme auf den bereits (vorläufig) vorgeschriebenen Betrag von € 6.736,63 eine Nachforderung in Höhe von € 55.123,49 ergibt.

In Anbetracht der geltenden Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung insgesamt nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. Juli 2006