



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.W., vertreten durch Dr. G.P., Rechtsanwalt, in K., vom 4. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 6. Mai 2002 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berechnung am Ende der Berufungsentscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Auf Grund einer Anzeige der Erbin und Mutter des Berufungswerbers(Bw), E.W. , welche auf Grund ihrer Stellung als haftende Gesamtschuldnerin gem. § 13 Abs. 2 ErbStG erfolgte, wurde dem Bw im angefochtenen Bescheid vom 6.5.2002 Erbschaftssteuer in Höhe von EUR 21.387,54 basierend auf einem Erwerb von ATS 3,299.999,00 (= EUR 239.820,35) vorgeschrieben.

Diesem Betrag liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die Erbin E.W. nach ihrem am 22.5.1991 verstorbenen Ehegatten H.W.sen. wurde in einem von ihrem Sohn und Bw angestregten Erbschaftsprozess auf Zahlung eines Betrages von ATS 12,229.000,00 zuzüglich Feststellung geklagt. Beim strittigen Betrag handelt es sich inhaltlich um eine Pflichtteilsforderung des Klägers und Bw aus dem Nachlass seines Vaters H.W.sen.. Der langwierige den Instanzenzug durchlaufende Prozess endete mit einem Vergleich und einem Anerkenntnisurteil vor dem Landesgericht folgenden Inhalts:

Gemäß Anerkenntnisurteil vom 4.7.2003 wird nach mündlicher Streitverhandlung erkannt, dass die beklagte Partei E.W. schuldig ist, an den Kläger (Bw) zu Handen des Klagevertreters EUR 167.147,44 zu bezahlen. Diese Entscheidung stützt sich auf das Anerkenntnis der beklagten Partei.

Im Vergleich selbigen Datums zwischen der klagenden Partei (Bw) und der beklagten Partei E.W. wird im Vergleich folgendes festgelegt

1.) Die beklagte Partei verpflichtet sich an den Kläger zu Handen des Klagevertreters EUR 25.000,00 samt 4% Zinsen aus EUR 192.147,44 vom 1.1.1994 bis 18.3.2002 und aus EUR 25.000,00 seit 19.3.2002 sowie die tarifmäßigen Kosten des Verfahrens (1. Abschnitt bis Tagsatzung 4.3.1997 40% Kostenersatz an die beklagte Partei, ab SS vom 21.10.1997 100% Kostenersatz auf Basis des obsiegten Betrages (EUR 218.033,38 bis zur Zahlung 18.3.2002 bzw. EUR 50.885,94 ab 19.3.2002) an die klagende Partei) zuzüglich einer Kostenpauschale von EUR 33.000,00 zuzüglich 4% Verzugszinsen für die umfangreiche außergerichtliche Tätigkeit des Klagevertreters zu bezahlen, und zwar EUR 50.000,00 akonto der Kostenabrechnung binnen 14 Tagen und den Rest binnen 8 Wochen.

2.) Bei diesem Vergleich ist ein Vorausempfang des Klägers von ATS 500.000,00 (EUR 36.336,40) auf das väterliche Erbe berücksichtigt. Darüber hinausgehende Zuwendungen von pauschal EUR 44.000,00 sind auf allfällige Pflichtteilsansprüche des Klägers gegenüber Vater oder Mutter anzurechnen.

3.) Dieser Vergleich wird hinsichtlich der tarifmäßigen Kosten nur rechtswirksam, wenn er nicht von den Parteien bis 25.7.2003 bei Gericht einlangend widerrufen wird; hinsichtlich Kapital, Zinsen und Kostenpauschale ist der Vergleich sofort wirksam.

In der noch vor Abschluss des gerichtlichen Verfahrens eingebrachten Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid wendet der Bw ein, dass der gerichtlich bereits rechtskräftig festgestellte Pflichtteilsanspruch in Höhe von ATS 2,3 Millionen gegenüber der Verlassenschaft nach dem Vater des Bw aus dessen Ersparnissen stamme, bereits versteuertes Vermögen sei und nicht mehr der Erbschaftssteuer unterliege. Der sich zwischen der Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage in Höhe von ATS 3,3 Millionen und dem anerkannten Betrag von ATS 2,3 Millionen sich ergebende Differenzbetrag sei nicht auf den Pflichtteil nach

dem Vater anzurechnen. Vielmehr handle es sich um Zuwendungen der Mutter in Zusammenhang mit der Begründung eines Gewerbebetriebes. Dieser Betrag von ca. ATS 1.000.000,00 sei erst auf den künftig mit dem Ableben der Mutter fällig werdenden Pflichtteil bzw. gesetzlichen Erbteil nach der Mutter anzurechnen. Der BW weist darauf hin, dass zwischen dem Pflichtteil gegenüber dem Nachlass des Vaters und der Zuwendung zu Lebzeiten der Mutter durch die Mutter daher zu unterscheiden sei. Da Gegenstand des Pflichtteilsverfahrens ausschließlich zwei dem erblasserischen Vermögen zugehörige Liegenschaften bildeten, wurde überdies beantragt, der Erbschaftssteuer nicht den anerkannten Geldbetrag, sondern die Einheitswerte der beiden Liegenschaften zu unterziehen.

In der abweislichen Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt begründend aus, dass es sich bei dem strittigen Betrag um die seitens der Erbin anerkannte Pflichtteilsforderung sowie um Vausempfänge von ca. ATS 1.000.000,00 handle. Da der Pflichtteil eine Geldforderung darstelle, könne er nicht vom anteiligen Einheitswert der der Alleinerbin zugekommenen Liegenschaften berechnet werden.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz weist der Bw nochmals darauf hin, dass die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer aus den anteiligen Einheitswerten der für die Ermittlung der Pflichtteilsforderung herangezogenen erblasserischen Liegenschaften abzuleiten sei. Es widerspräche dem Gleichheitsgrundsatz, dass die Pflichtteilsforderung als Geldforderung der Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage zu Grunde gelegt werde. Im Übrigen führt der Bw nochmals an, dass lediglich der seitens der Mutter anerkannte Betrag von ca. ATS 2,3 Millionen sich auf den Pflichtteil nach dem erblasserischen Vater gründe, der Betrag von ATS 1.000.000,00 jedoch eine Zuwendung unter Lebenden von der Mutter an den Sohn darstelle.

Im Zuge des Berufungsverfahrens brachte der Bw den Zufluss eines weiteren auf den Pflichtteil anzurechnenden Kapitalbetrages von EUR 25.000,00 auf Grund des bereits oben zitierten Vergleiches zur Anzeige.

Im Rahmen einer vor der gefertigten Behörde durchgeführten Zeugeneinvernahme des Rechtsvertreters der Alleinerbin und Mutter des Bw gab dieser an, dass auf das väterliche Erbe folgende Beträge anzurechnen seien:

ATS 2,3 Mio. (EUR 167.147,52)

EUR 25.000,00 (aus Vergleich vom 4.7.2003)

Zinsen (unter dem Vorbehalt der erbschaftssteuerrechtlichen Würdigung)

Kosten aus zwei Verfahren vor dem Bezirksgericht T.

Kosten aus dem Erbschaftsprozess

Die unter Punkt 2. des Vergleiches angeführten Beträge von EUR 36.336,40 und EUR 44.000,00- seien unter Hinweis auf das Protokoll der mündlichen Streitverhandlung vor dem Gericht vom 4.7.2003 aber so zu verstehen, dass diese beiden Zuwendungen auf den zukünftigen Pflichtteilsanspruch nach der Mutter des Bw anzurechnen seien. Wie der in Punkt 2. des Vergleiches angeführte Passus "auf das väterliche Erbe" hineingekommen sei, könne er nicht aufklären.

Sowohl der Rechtsvertreter der Mutter des Bw als auch jener des Bw legen zur Aufklärung der im Vergleich angeführten Beträge betreffend Zinsen und Kosten Berechnungen der einzelnen Beträge vor, welche jedoch lediglich um EUR 138,35 auf Grund eines geringfügig unterschiedlichen Ansatzes der Zinsen differieren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Erwerb von Todeswegen gilt gem. § 2 Abs. 1 Z 1 des Erbschaftssteuergesetz (ErbStG) der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Nach Abs. 2 Z 4 dieser Gesetzesstelle gilt als vom Erblasser zugewendet auch, was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG den Grundtatbestand, § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG den Auffangtatbestand darstellt. Im VwGH-Erkenntnis vom 12.12.1985, 83/16/0178 wurde unter Verweis auf die Judikatur des BFH ausgeführt, dass es mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht zu vereinbaren wäre, den Auffangtatbestand des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG steuerfrei zu lassen, den Grundtatbestand des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG aber zu besteuern; im Falle des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG trete die Abfindung an die Stelle der erbrechtlichen Ansprüche und werde deshalb steuerlich wie ein Erwerb behandelt, der aus dem Nachlass des Erblassers stamme. Die erbschaftssteuerrechtliche Funktion dessen, was als Bereicherung aus dem Nachlass anzusehen sei, gehe hier so weit, eine Bereicherung zu erfassen, die im Fall der Abfindung durch einen Dritten jeder direkten Verbindung mit erbrechtlichen Ansprüchen entbehrt, wenn auch diese Ansprüche Motiv für die Leistung des Dritten seien (vgl VwGH 24.1.2002, 99/16/0265 und dort referierte Rechtsprechung). Der im Zuge des Rechtsstreites zwischen der Alleinerbin und dem Bw abgeschlossene Vergleich ebenso wie das Anerkenntnisurteil erfüllt den Tatbestand des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG. Diese Bestimmung ist nämlich dahingehend auszulegen, dass diese Vorschrift auch für Abfindungen ohne einen formellen Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch gilt (vgl dazu VfGH 24.6.1982, B 66/81).

Ein Vergleich ist die unter beiderseitigem Nachgeben einverständliche neue Festlegung strittiger oder zweifelhafter Rechte (§ 1318 ABGB). Er schafft einen neuen Rechtsgrund und

wirkt, soweit die Feststellung von der wahren Rechtslage abweicht, konstitutiv (vgl u.a. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht, II, 111). Unter gerichtlichen Vergleichen sind solche zu verstehen, die vor Gerichten der staatlichen Gerichtsorganisationen abgeschlossen werden. Dem gerichtlichen Vergleich kommt der Charakter eines zivilrechtlichen Rechtsgeschäftes und der einer Prozesshandlung zu (vgl Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, 10.Aufl. § 33 TP 20 GebG, Rz 21 und dort zitierte Rechtsprechung). Das Anerkenntnis der beklagten Partei, auf Grund dessen das Anerkenntnisurteil vom 4.7.2003 erging, ist die vor Gericht abgegebene Willenserklärung der Beklagten, die vom Kläger aufgestellte Rechtsfolgebehauptung sei (ganz oder teilweise) berechtigt. Nach herrschender Rechtsprechung ist das prozessuale Anerkenntnis eine reine Prozesshandlung. Diese schafft konstitutiv einen neuen Rechtsgrund und kann nur obligatorische Rechte zum Gegenstand haben (vgl OGH 29.3.2000, 7 Ob 14/99f). Es bildet ebenso wie der Vergleich einen neuen selbständigen Verpflichtungsgrund. Sowohl bei der Zuwendung auf Grund des Vergleiches als auch auf Grund des Anerkenntnisurteiles handelt es sich um eine Zuwendung unter Lebenden, die lediglich zu Folge der Bestimmung des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG als todeswegiger Erwerb von Seiten des Erblassers fingiert wird (vgl VwGH 27.1.1999, Zahl 98/16/0361). Ob das Erbrecht des Verzichtenden der Sache nach zu Recht oder nur vermeintlich bestanden habe, ist dabei unerheblich (vgl VwGH 27.9.1990, Zahl 89/16/0216). Ebenso erfüllt ein als Vergleich anzusprechendes Übereinkommen über eine pauschale Abfindung des Pflichtteilsanspruches den Tatbestand des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG. Diese Bestimmung ist nämlich dahingehend auszulegen, dass diese Vorschrift auch für Abfindungen ohne einen formellen Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch gilt (vgl VfGH 24.6.1982, B 66/81 und VwGH 27.1.1999, Zahl 98/16/0361).

Wie bereits oben unter Bezugnahme auf VwGH 24.1.2002, Zahl 99/16/0265 ausgeführt wurde, geht hinsichtlich der Bestimmung des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG die erbschaftssteuerrechtliche Fiktion dessen, was als Bereicherung aus dem Nachlass anzusehen ist, hier so weit, eine Bereicherung zu erfassen, die im Fall der Abfindung durch einen Dritten jeder direkten Verbindung mit erbrechtlichen Ansprüchen entbehrt, wenn auch diese Ansprüche Motiv für die Leistung des Dritten sind. Da somit im Falle eines Vergleiches keine direkte Verbindung mehr mit erbrechtlichen Ansprüchen besteht, sind die im Vergleich angesprochenen Zinsen auch nicht als Folge des Zahlungsverzuges bzw. als Verzugsschadenersatz für die verspätete Auszahlung des Pflichtteiles zu qualifizieren, sondern basieren vielmehr auf einem neuen durch Abschluss des Vergleiches geschaffenen Verpflichtungsgrund. Die Zinsen sind daher ebenfalls in die Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen.

§ 12 ErbStG regelt die Entstehung der Steuerschuld und beruht auf dem Bereicherungsprinzip. Danach entsteht die Erbschaftssteuerschuld jeweils in dem Zeitpunkt, zu dem die Bereicherung des Erwerbers tatsächlich eingetreten ist. Dementsprechend wird auch die Grundregel, dass die Steuerschuld beim Erwerb von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers entsteht, durch die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a bis h leg. cit. durchbrochen (vgl VwGH 29.1.1997, Zahl 97/16/0002). Gem. § 12 Abs. 1 lit. f entsteht somit in den Fällen des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG die Erbschaftssteuerschuld im Zeitpunkt der Erlassung des Anerkenntnisurteiles bzw. mit dem Zeitpunkt des Abschlusses des gerichtlichen Vergleiches. Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind dabei im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zu beurteilen (vgl VwGH 27.1.1999, 98/16/0361). Da die Erbschaftssteuer als Bereicherungssteuer konzipiert ist, ist die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung der Erbschaftssteuer zu unterziehen (vgl Fellner, Gebühren- und Verkehrssteuern, Bd. III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 20 Rz 2).

Im Punkt 2. des gerichtlichen Vergleiches vom 4.7.2003 sind überdies Beträge von EUR 36.336,40 und EUR 44.000, -- genannt. Dabei handelt es sich aber, wie aus der Zeugenaussage des Rechtsvertreters der Mutter des Bw und der Schriftsätze des Vertreters des Bw selbst übereinstimmend hervorgeht, um Vorausempfänge der Mutter des Bw, welche die genannten Beträge bereits am 2.8.1994 an den Bw geleistet hat und nicht auf den Pflichtteilsanspruch nach dem Vater sondern auf den künftigen Pflichtteilsanspruch nach der Mutter des Bw angerechnet werden sollten. Demnach sind diese beiden Beträge nicht vom Erwerb und somit Pflichtteilsergänzung nach dem Vater des Bw umfasst.

Es sind daher in Abänderung des Erstbescheides jedoch bei Identität des Sachverhaltes auf Grund des Ermittlungsverfahrens und der im Zuge des Berufungsverfahren erfolgten weiteren Anzeige der auf Grund des gerichtlichen Vergleiches zugeflossenen Beträge folgende Positionen der Erbschaftssteuer zu unterziehen:

Berechnung der Erbschaftssteuer in EUR	
167.142,52	(anerkannter Betrag von ATS 2,300.000 lt. Anerkenntnisurteil vom 4.7.2003)
25.000,00	(lt. Vergleich vom 4.7.2003)
64.461,00	(Zinsen inkl. Kosten aus zwei Verfahren vor dem Bezirksgericht T. von EUR 2.735,89)
43.851,26	tarifmäßige Kosten

33.000,00	Kostenpauschale
EUR 333.454,78	Summe
	abzügl.
-4.766,78	Kostenbeitrag für den 1. Verfahrensabschnitt
-2.735,89	Kosten Bezirksgericht T
-43.851,36	Prozesskosten
-33.000,00	Kostenpauschale
EUR 249.100,75	
-2.200,00	abzgl. Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 ErbStG
246.900,00	x 9% =
EUR 22.221,00	Erbschaftssteuer

Die Kosten aus dem Erbschaftsprozess wurden, da sie größtenteils von der Mutter des Bw auf Grund des Vergleiches, mit Ausnahme eines Betrages von EUR 4.776,78 infolge teilweisen Unterliegens des Bw im ersten Verfahrensabschnitt, von der Mutter getragen worden waren, als Bereicherung den Aktivposten hinzugerechnet. Da es sich jedoch um Kosten eines wegen des Erwerbes geführten Rechtsstreites im Sinne von § 20 Abs. 4 Z 4 ErbStG handelt, waren sie als Abzugsposten in der oben angeführten Höhe anzuerkennen und daher der Erbschaftssteuer eine Nettobereicherung von EUR 246.900,00 zu unterziehen.

Salzburg, am 20. Juni 2005