



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Herrn J.K., W., vertreten durch S.R., gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 1. September 2005 betreffend Erbschaftssteuer und Rechtsgebühr entschieden:

1.) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Erbschaftssteuer wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird festgesetzt mit € 52.395,95 (10 % von einer Bemessungsgrundlage von € 523.959,51).

2) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Rechtsgebühr wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr J.K., der Berufungswerber war nach dem am 20. August 1999 verstorbenen Herrn P.S. pflichtteilsberechtigt. Mit dem vor dem Landesgericht xx am 11. März 2003 abgeschlossenen Vergleich verpflichtete sich die beklagte Partei (Verlassenschaft nach dem am 20. August 1999 verstorbenen P.S. vertreten durch die erbserklärte Erbin) einen Betrag von € 675.000,-- an den Berufungswerber in Raten zu bezahlen. Im Punkt 3. dieses Vergleiches bestellte die beklagte Partei zur Sicherstellung eines Betrages von € 575.000,-- verschiedene ihr gehörige Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile zum Pfand. Beim Pflichtteilsberechtigten sind noch Kosten in der unbestrittenen Höhe von insgesamt S 705.847,93 angefallen.

Dem Berufungswerber wurden vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheiden jeweils vom 1. September 2005 eine Erbschaftssteuer in der Höhe von € 62.152,35 und eine Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 18 Abs. 1 GebG in der Höhe von € 5.750,02 vorgeschrieben.

In der gegen den Erbschaftssteuerbescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass der Berufungswerber seinen Pflichtteilsanspruch bereits mit Schriftsatz vom 2. November 1999 geltend gemacht habe und dieser Zeitpunkt für die Wertermittlung maßgebend sei. Die nach diesem Zeitpunkt entstandenen Unternehmensgewinne in der Höhe von € 878.077,41 hätten bei der Berechnung der dem Berufungswerber zur Zahlung festgesetzten Erbschaftssteuer ausgeschieden werden müssen.

In der gegen den Rechtsgebührenbescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG für die Gebührenfreiheit (Identität der Vertragsteile, eine Urkunde über das Haupt- und das zur Sicherung des Hauptgeschäftes abgeschlossene Nebengeschäft bzw. Nebenverabredung und das Hauptgeschäft unterliegt einer Gebühr oder Verkehrsteuer) vorlägen. Die Erbschaftssteuer ist aus der Sicht des Gebührengesetzes eine solche Verkehrsteuer. Weiter unterliege ein vor Gericht abgeschlossener Vergleich neben der gerichtlichen Vergleichsgebühr keiner Rechtsgeschäftsgebühr und sei deshalb auch eine im Rahmen eines solchen Vergleiches ausgestellte Bürgschaftserklärung oder Hypothekarverschreibung nicht gesondert gebührenpflichtig.

Den Berufungen beigelegt wurde die beim Landesgericht xx eingebrachte Klage vom 14. August 2002. Die für dieses Verfahren wesentlichen Punkt der in der Klage enthaltenen Pflichtteilsberechnung lauten:

„6) Anteil an den Unternehmensgewinnen der & Co GmbH und der & Co Beteiligungs- und Immobilien GmbH

<i>Dem Kläger steht als Pflichtteilsberechtigter ein Anteil an Unternehmensgewinnen der & Co GmbH sowie der & Co Beteiligungs- und Immobilien GmbH zu, die seit dem Tod des Erblassers erzielt wurden. Die & Co GmbH hat in den Geschäftsjahren 2000 und 2001 jeweils positive Ergebnisse aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von rund erzielt; auf den erblasserischen Geschäftsanteil entfallen hievon, das sind</i>	<i>EUR</i>	<i>272.479,52</i>
<i>Die & Co Beteiligungs- und Immobilien GmbH hat im Jahr 2000 Unternehmensgewinne in Höhe von erzielt. Auf den erblasserischen Geschäftsanteil entfallen hievon, das sind</i>	<i>EUR</i>	<i>605.597,89</i>
	<i>EUR</i>	<i>878.077,41</i>

.....

7) Pflichtteilsberechnung

Der Berechnung des dem Kläger zustehenden Pflichtteiles sind folgende Werte des Nachlassvermögens des Erblassers sowie folgende Erträge zugrunde zu legen:

a) Guthaben

.....	EUR
<i>m) Anteil an den Unternehmensgewinnen gemäß Punkt 6)</i>	EUR	<i>878.077,41</i>
	EUR	<i>4.027.898,11</i>

8) Der Erblasser hat zu Lebzeiten seiner Tochter zahlreiche Schenkungen gemacht, die gemäß § 785 ABGB dem reinen Nachlass zur Ermittlung des wegen Schenkungen erhöhten Pflichtteiles des Klägers hinzuzurechnen sind:

<i>a)</i>	
	EUR	<i>2.159.082,64</i>

.....		
<i>9) Der gesamte, der Pflichtteilsberechnung zugrunde zu legende Betrag beläuft sich gemäß Punkt 4) bis 6) auf zumindest</i>	EUR	<i>4.027.898,11</i>
<i>von diesem Betrag sind vom Zeitpunkt des Erbfalles</i>		
<i>.....</i>
<i>in Abzug zu bringen.</i>		
<i>Zwischensumme</i>	EUR	<i>3.905.435,01</i>
<i>Dieser Betrag erhöht sich um die in Punkt 8) genannten Schenkungen um</i>	EUR	<i>2.159.082,64</i>
<i>auf</i>	EUR	<i>6.064.517,65</i>
<i>Daraus errechnet sich der dem Kläger zustehende Pflichtteil in Höhe eines Neuntels mit</i>	EUR	<i>673.835,29</i>

..... "

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Erbschaftssteuer:

§ 20 Abs. 1 ErbStG bestimmt, dass als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt. Unter Vermögensanfall ist die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung zu verstehen.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Nach § 12 Abs. 1 Z. 1 lit. d ErbStG entsteht die Steuerschuld für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. Im gegenständlichen Verfahren wurde der Pflichtteilsanspruch vom Berufungswerber bereits mit Schriftsatz vom 2. November 1999 geltend gemacht.

Mit Rücksicht darauf, dass die Erfüllung des Pflichtteilsanspruches durch den Erben sich aus verschiedenen Gründen, namentlich auch durch eine längere Dauer der Verlassenschaftsabhandlung verzögern kann, hat § 786 ABGB angeordnet, dass die Verlassenschaft „bis zur wirklichen Zuteilung“ des Pflichtteiles „in Ansehung des Gewinnes und der Nachteile als ein zwischen den Haupt- und Noterben verhältnismäßig gemeinschaftliches Gut zu betrachten“ ist. Der „Noterbe“ ist also solange, bis sein Pflichtteilsanspruch erfüllt ist, am Gewinn und Verlust der Verlassenschaft beteiligt (VwGH 2. 4. 1958, 2066/55).

Im vorliegenden Fall sind bis zum Abschluss des Vergleiches ungefähr dreieinhalb Jahre vergangen. In den Jahren 2000 und 2001 wurden auf die erblasserischen Geschäftsanteile entfallende Unternehmensgewinne in der Höhe von insgesamt € 878.077,41 erzielt. Diese Unternehmensgewinne wurden bei der Berechnung des Pflichtteiles in der Klage des Berufungswerbers auch berücksichtigt. Der im Vergleich festgehaltene Betrag in der Höhe von € 675.000,-- weicht nur geringfügig von dem in der Klage mit € 673.835,29 errechneten Pflichtteil ab.

Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung. Wenn nun Wertänderungen des Nachlassvermögens wie auch etwa ein Gewinn aus der Verwaltung des Nachlasses auf den Erwerb des Erben keinen Einfluss haben, so muss dies auch für den Anteil an den Wertänderungen gelten, der Haupt- und Noterben im Sinne des § 786 Satz 2 ABGB gemeinschaftlich betrifft (vgl. VwGH 9. 9. 1993, 92/16/0190). Für die Berechnung der Erbschaftssteuer ist der Pflichtteil mit dem Betrag anzusetzen, mit dem er zum Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches besteht. Jener Teil des Betrages, welcher an den Pflichtteilsberechtigten auf Grund der Bestimmung des § 786 Satz 2 ABGB ausbezahlt wurde, ist bei der Berechnung der Erbschaftssteuer nicht zu berücksichtigen.

Die Erbschaftssteuer ist daher wie folgt zu berechnen:

Vergleichsbetrag € 675.000,--	S	9,288.202,50
- Kosten	S	705.847,93
- Anteil an Unternehmensgewinn (1/9 von € 878.077,41 = € 97.564,16)	S	1,342.512,11
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	S	30.000,00
	S	7,209.842,46

Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG = S 7,209.840,00 (entspricht € 523.959,51), davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 10 % = S 720.984,-- Erbschaftssteuer (entspricht € 52.395,95).

2) Rechtsgebühr:

§ 19 Abs. 2 GebG bestimmt: „Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes sind, abgeschlossen, so ist die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten. Dies gilt aber nicht für die in der Urkunde über das Hauptgeschäft zwischen denselben Vertragsteilen zur Sicherung oder Erfüllung des Hauptgeschäftes abgeschlossenen Nebengeschäfte und Nebenverabredungen, gleichgültig, ob das Hauptgeschäft nach diesem Gesetz oder einem Verkehrssteuergesetz einer Gebühr oder Verkehrssteuer unterliegt.“

Soll nun ein Geschäft als Nebengeschäft gebührenfrei sein, dann muss nach dieser Gesetzesstelle das Hauptgeschäft entweder einer Gebühr oder einer Verkehrsteuer unterliegen, es muss ferner zwischen denselben Personen abgeschlossen werden wie das Nebengeschäft und muss in derselben Urkunde wie das Nebengeschäft niedergelegt sein. Außerdem muss das Nebengeschäft zur Sicherung und Erfüllung des Hauptgeschäftes abgeschlossen sein.

Als Hauptgeschäft sieht der Berufungswerber den Anfall des Pflichtteilsrechtes an. Dieser unterliegt allerdings der Erbschaftssteuer. Das Recht auf den Pflichtteil entspringt dem Gesetz (§§ 762 ff ABGB), allerdings bedarf es zu seiner Geltendmachung einer formellen Erklärung des „Noterben“. Der Pflichtteilsanspruch wurde vom Berufungswerber mit Schriftsatz vom 2. November 1999 geltend gemacht. Diese Erklärung, mag man sie nun als Rechtsgeschäft ansehen oder nicht, unterliegt aber weder einer Rechtsgeschäftsgebühr noch der Erbschaftssteuer, denn Gegenstand der Erbschaftssteuer ist nach § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG der Erwerb von Vermögen auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsrechtes, nicht aber ein Rechtsgeschäft oder eine Rechtshandlung, an dem oder an der der Erbe und der Pflichtteilsberechtigte beteiligt sind. Auch einer sonstigen Verkehrsteuer unterliegt die Geltendmachung des Pflichtteilsrechtes nicht (VwGH 4. 12. 1956, 1735/56 und 24. 9. 1984, 15/0734/80).

Außerdem wurde der Pflichtteil bereits mit Schriftsatz vom 2. November 1999 geltend gemacht, während der Vergleich am 11. März 2003 vor dem Landesgericht xx geschlossen wurde. Damit fehlt eine weitere Voraussetzung für die Anwendung des § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG, nämlich, dass das Hauptgeschäft in derselben Urkunde wie das Nebengeschäft abgeschlossen sein muss. Bei der pfandrechtlichen Sicherstellung des Betrages von € 575.000,-- in dem Vergleich vom 11. März 2003 handelt es sich somit nicht um ein gebührenfreies Nebengeschäft im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG.

Unbestritten ist, dass der vor dem Landesgericht xx abgeschlossene Vergleich nicht einer Gebühr nach dem Gebührengesetz unterliegt. In der Berufung wird eingewandt, dass ein vor

Gericht geschlossener Vergleich neben der gerichtlichen Vergleichsgebühr keiner Rechtsgeschäftsgebühr unterliegt und deshalb auch eine im Rahmen eines solchen Vergleiches ausgestellte Bürgschaftserklärung oder Hypothekarverschreibung nicht gesondert gebührenpflichtig ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 18. 11. 1993, 93/16/0014 in einem gleich gelagerten Fall entschieden:

„Nach ständiger Rechtsprechung geht aus dem III. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957 hervor, dass die im Tarif des § 33 GebG angeführten Rechtsgeschäfte Gegenstand der Rechtsgebühren sind (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. März 1989, 88/15/0074, 0128, und vom 2. April 1990, 88/15/0007). Voraussetzung für die Gebührenpflicht ist dabei jedoch, dass über sie zu Beweis Zwecken eine Schrift, eine (förmliche) Urkunde errichtet wird (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Juni 1983, Zlen. 82/15/0059, 0060, Slg. Nr. 5796/F).

Das streitgegenständliche Rechtsgeschäft wurde in die äußere Form eines gerichtlichen Vergleiches gekleidet, und zwar - ungeachtet seiner Protokollierung beim Bezirksgericht - in die Form eines prätorischen Vergleiches.

Einem gerichtlichen Vergleich kommt nach ständiger Rechtsprechung der Charakter eines zivilrechtlichen Rechtsgeschäftes zu (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Mai 1987, 86/16/0031, Slg. Nr. 6214/F, und vom 26. Jänner 1989, 88/16/0107). Im Beschwerdefall wurde nach dem vor dem Bezirksgericht H. aufgenommenen Protokoll ein zivilrechtliches Rechtsgeschäft - nämlich die Abtretung eines Geschäftsanteils an einer GmbH - abgeschlossen. Dieses Protokoll stellte dabei im Sinne des § 18 Abs. 4 GebG die Rechtsurkunde dar, sodass der gebührenpflichtige Tatbestand nach § 33 TP 21 Abs. 1 Z. 2 GebG mit der Unterfertigung des Protokolls durch die Vertragsparteien erfüllt war.

Abgesehen davon, dass im Beschwerdefall der Aktenlage nach gar kein Vergleich - im Sinne einer unter beiderseitigem Nachgeben einverständlichen NEUEN Festlegung STRITTIGER oder ZWEIFELHAFTER Rechte (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. September 1987, 86/15/0121, und vom 19. Juni 1989, 88/15/0167) - abgeschlossen wurde, sondern vielmehr ein Geschäftsanteil an einer GmbH einvernehmlich abgetreten worden ist, steht selbst die Aufnahme eines Rechtsgeschäftes in einen gerichtlichen Vergleich der Gebührenpflicht dieses Rechtsgeschäftes nicht entgegen. Weder das geltende Gerichtsgebührengesetz (GGG), BGBl. Nr. 501/1984, und dessen Vorgängerbestimmungen, noch das Gebührengesetz 1957 kennen Vorschriften, die Gerichtsgebühren einerseits und Stempel- und Rechtsgebühren andererseits voneinander generell abgrenzen. Das Gebührengesetz 1957 hat vielmehr lediglich in einzelnen Tarifbestimmungen eine Doppelbelastung mit Gerichtsgebühren und Gebühren nach dem Gebührengesetz vermieden; so diente insbesondere die Gebührennovelle 1950, BGBl. Nr. 7/1951, unter anderem der - nur Stempelgebühren betreffenden - "Abstimmung des Gebührengesetzes" (vgl. die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage der Gebührennovelle 1950, 219 Blg NR VI. GP) mit dem Gerichtsgebührengesetz. Fehlt es aber wie hier an einer grundsätzlichen Abgrenzungsbestimmung, so ist davon auszugehen, dass selbst ein und derselbe Rechtsvorgang mehreren Abgabenbelastungen unterliegen kann (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juni 1993, 92/16/0010, 92/16/0036).

In diesem Sinne wurde insbesondere im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Oktober 1955, 1564/54, Slg. Nr. 1266/F, die Auffassung vertreten, dass Rechtsgeschäfte, die nicht die Regelung strittiger oder zweifelhafter Rechte zum Gegenstand haben, nicht in einen gerichtlichen Vergleich gehören und deshalb auch einer Vergleichsgebühr nach TP 4 des Bundesgesetzes über die Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren (GJGebGes), BGBl. Nr. 75/1950 (in der Folge wieder verlautbart als GJGebG 1962, BGBl. Nr. 289), nicht zu unterwerfen seien. Für die Bemessung von Gebühren für solche Rechtsgeschäfte seien nicht die Gerichte, sondern die Finanzbehörden zuständig. Nach dem Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Mai 1958, 444/58, Slg. Nr. 1833/F, war für den Fall, dass der Beklagte in einem gerichtlichen Vergleich dem Kläger zur Sicherung der im Vergleich versprochenen Leistungen eine Hypothek bestellte, außer der gerichtlichen Vergleichsgebühr auch die Rechtsgebühr von der Hypothekarverschreibung zu entrichten.

Von dieser Rechtsauffassung ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 4. Juli 1961, 468/61, Slg. Nr. 2480/F, unter Berufung auf das von einem verstärkten Senat beschlossene, zu TP 4 GJGebG ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Mai 1960, 1403/58, Slg. Nr. 2225/F, abgegangen. Danach unterlag ein vor Gericht geschlossener Vergleich neben der gerichtlichen Vergleichsgebühr im Sinne der TP 4 GJGebG keiner weiteren Gebühr für rechtsgeschäftliche Erklärungen, die in dem über den gerichtlichen Vergleich aufgenommenen Protokoll enthalten waren. Diese Auffassung wurde in der Folge vom Verwaltungsgerichtshof mehrfach bestätigt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. April 1972, 536/71, und die dort angeführte weitere Rechtsprechung).

Der zuletzt angeführten Rechtsauffassung wurde durch das Gerichtsgebührengesetz (GGG), BGBl. Nr. 501/1984, die Grundlage entzogen. Dieses Bundesgesetz ist gekennzeichnet durch die Einführung von Pauschalgebühren. Damit ist insbesondere auch die im vormaligen Gerichtsgebührenrecht vorgesehene Vergleichsgebühr entfallen, wobei dem Umstand, dass im GGG für einen prätorischen Vergleich eine Ermäßigung der Pauschalgebühr vorgesehen ist, keine entscheidende Bedeutung zukommt. Die Erwähnung des prätorischen Vergleiches im GGG ist keine Besteuerung dieses Vergleiches, sondern nur eine Reduzierung der Pauschalgebühr in einem Fall mit verhältnismäßig geringem Verfahrensaufwand. Bei den Sachverhalten, die die Pauschalgebühr im Sinne des GGG einerseits und eine Rechtsgebühr nach den einzelnen Tatbeständen des § 33 GebG 1957 andererseits auslösen, handelt es sich demnach um voneinander völlig verschiedene Rechtsvorgänge. Im Anwendungsbereich des Gerichtsgebührengesetzes BGBl. Nr. 501/1984 steht somit der Umstand, dass für ein mit einem gerichtlichen Vergleich welcher Art auch immer beendetes Verfahren die Pauschalgebühr zu entrichten ist, der Gebührenpflicht eines im Vergleich abgeschlossenen Rechtsgeschäftes im Sinne der Tarifbestimmungen des § 33 GebG 1957 nicht entgegen. Zu dieser Aussage bedurfte es keines verstärkten Senates im Sinne des § 13 Abs. 1 Z. 1 VwGG, weil einerseits der im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Slg. Nr. 2480/F ausgesprochenen Auffassung durch das Gerichtsgebührengesetz BGBl. Nr. 501/1984 wie ausgeführt die Grundlage entzogen wurde und andererseits das nunmehrige Erkenntnis zu seitdem geänderten Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957 ergangen ist.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit diesem Erkenntnis entschieden, dass im Anwendungsbereich des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984, der Umstand, dass für ein mit einem gerichtlichen Vergleich welcher Art auch immer beendetes Verfahren die Pauschalgebühr zu entrichten sei, der Gebührenpflicht eines im Vergleich abgeschlossenen Rechtsgeschäftes im Sinn der Tarifbestimmungen des § 33 GebG nicht entgegenstehe.

Mit dem vor dem Landesgericht xx am 11. März 2003 abgeschlossenen Vergleich hat sich die beklagte Partei verpflichtet, dem Berufungswerber einen Betrag von € 675.000,-- in Raten zu bezahlen. Zur Sicherstellung eines Betrages von € 575.000,-- bestellte die beklagte Partei in Punkt 3. dieses Vergleiches die in diesem Punkt angeführten ihr gehörigen Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile zum Pfand und erklärte ausdrücklich ihre Einwilligung zu deren Einverleibung. Bei dieser Sicherstellung handelt es sich um eine Hypothekarverschreibung im Sinne des § 33 TP 18 Abs. 1 GebG. Nach dieser Bestimmung unterliegen Hypothekarverschreibungen, wodurch zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit eine Hypothek

bestellt wird, einer Gebühr von 1 v.H. nach dem Werte der Verbindlichkeit, für welche die Hypothek eingeräumt wird. Es liegt hier ein Rechtsgeschäft im Sinn der Tarifbestimmungen des § 33 GebG, nämlich eine Hypothekarverschreibung nach der Tarifpost 18 dieser Gesetzesstelle, vor. Die Aufnahme dieses Rechtsgeschäftes in einen gerichtlichen Vergleich steht der Gebührenpflicht nicht entgegen. Die Verschreibung der Rechtsgebühr erfolgte daher zu Recht.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Oktober 2008