



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Johann Taferner, Dr. Johannes Dock und Mag. Peter Lederer über die Berufungen der Bw, vertreten durch Marsoner & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Andreas-Hofer-Straße 43, 6020 Innsbruck vom 15. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg Land, vertreten durch Mag. Schmutzhart, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, vom 12. Oktober 2010, StNr., betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Erbschaftssteuer nach der am 3. August 2011 in 5026 Salzburg-Aigen, Aigner Straße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Erbschaftssteuer wird teilweise stattgegeben:

Die Erbschaftssteuer beträgt Euro 420.282,96.

Die Bemessungsgrundlage ist am Ende der Begründung dargestellt.

Entscheidungsgründe

Der Erblasser ist am tt.mm.2003 verstorben. Am 11.09.2009 hat der Erbenmachthaber dem Verlassenschaftsgericht das eidesstättige Vermögensbekenntnis vorgelegt und die Schlussanträge gestellt. Die Einantwortung erfolgte mit Beschluss des Bezirksgerichtes Salzburg vom 25.03.2010.

Mit Bescheid vom 26.05.2010, StNr., wurde der Bw gegenüber die Erbschaftssteuer von den zugewendeten Legaten festgesetzt.

In der Berufung der Erben ihre eigene Erbschaftssteuervorschreibung betreffend machen diese geltend, dass sie neben dem erworbenen Vermögen auch *„geltend gemachte Pflichtteilsansprüche in Höhe von insgesamt Euro 5.500.000,00 jeweils zur Hälfte übernommen“* haben.

Zudem wurde von den Erben die Puktation vom 26.01.2009 vorgelegt, die in ihrem ersten Satz und in Punkt 5. lautet:

„Die Erben und die Pflichtteilsberechtigte schließen mit heutigen Tage folgende Vereinbarung:

...

5. Mit Wirksamkeit dieser Vereinbarung ist der Pflichtteil von Bw erfüllt und es werden von ihr und ihren Rechtsnachfolgern keine Ansprüche mehr gestellt.“

Mir Vorhalt vom 18.08.2010 hat die Abgabenbehörde zur Berufung der Erben ein Ersuchen um Ergänzung gerichtet und angefragt, wann die Pflichtteilsberechtigten ihren Pflichtteil geltend gemacht haben.

In der Beantwortung des Vorhalts wurde ausgeführt, *„dass spätestens mit Testamentseröffnung Gespräche und Diskussionen eingesetzt haben, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß Pflichtteilsergänzungsansprüche bestehen. Im März 2006 wurde den Erben rechtsanwaltlich ein schriftlicher Vorschlag zur außergerichtlichen Bereinigung der Pflichtteilsergänzungsansprüche unterbreitet und für den Fall der Nichtannahme dieses Vorschlages die Einbringung einer Pflichtteilsklage in Aussicht gestellt.“*

Mit den Bescheiden vom 12.10.2010, StNr., zugestellt am 20.10.2010 wurde das Verfahren der Bw betreffend Erbschaftssteuer, das mit bereits mit Bescheid vom 26.05.2010 abgeschlossen worden war, gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wiederaufgenommen und die Erbschaftssteuer mit € 425.361,74 festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass durch die Berufung der Erben vom 12.07.2010 die Tatsache neu hervorgekommen sei, dass die Bw neben den im Testament ausgesetzten Legaten zusätzlich einen Betrag von € 3 Millionen als Pflichtteilsergänzung erhalten habe.

Hinsichtlich der Ermessensentscheidung im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens führte die Abgabenbehörde I. Instanz nach Darstellung der Rechtslage aus, dass sie vom Gesetzessinn des § 303 Abs. 4 BAO ausgehe, der darin zu erblicken sei, dass im Rahmen des § 303 Abs. 4 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit zukomme. Dabei sei abgewogen worden, dass im gegenständlichen Falle das

öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgabe (Zweckmäßigkeitsgründe – Interesse an der Richtigkeit der Besteuerung) gegenüber dem Interesse der Abgabepflichtigen (Interesse an der Rechtskraft) überwiege, wobei auch davon auszugehen sei, dass gemäß § 114 BAO die Abgabenbehörden darauf zu achten hätten, dass alle Abgabepflichtigen gleichmäßig erfasst werden.

In der Berufung vom 18.11.2010 machte die Bw geltend, sie habe am 26.01.2009 mit den Erben einen entgeltlichen Pflichtteilsverzicht vereinbart. Dies sei ein nach § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG steuerbarer Vorgang, für den die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 lit. f ErbStG erst am 26.1.2009 entstanden und daher keine Erbschaftsteuerpflicht mehr gegeben sei. Die Bw habe für ihren Pflichtteilsverzicht einen Betrag von € 3 Millionen in mehreren Teilzahlungen erhalten. Der Zeitpunkt an dem sie diesen Pflichtteilsverzicht erklärt habe, sei der 26.1.2009 gewesen, ein Zeitpunkt der nach dem Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer gelegen sei, weshalb die Verfügung der Wiederaufnahme zu Unrecht erfolgt sei.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Die Abgabenbehörde hat der Berufungsvorlage auch den Abhandlungsakt des Bezirksgerichtes Salzburg angeschlossen. In diesem Akt befinden sich Schreiben des Erbenmachthabers an den Gerichtskommissär, wonach die *„Erhebungen betreffend Einigung über die Pflichtteile komplex sind und sicherlich noch einige Monate beanspruchen werden“* ebenso, wie Fristverlängerungsansuchen an das Bezirksgericht Salzburg (22.06.2005, 20.12.2005, 08.05.2006, 03.10.2006, 05.09.2008) zur Vorlage der Schlussanträge, da die *„Einigung mit den Pflichtteilsberechtigten noch einige Zeit in Anspruch nehmen werde.“*

In der am 3. August 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend anhand der nachfolgend auszugsweise dargestellten Chronologie zu den Geschehensabläufen ausgeführt:

15.11.2000 Testament des Erblassers (auszugsweise):

„Meine Ehegattin und meine Kinder sollen sich gütlich einigen und von allfälligen Pflichtteilsergänzungsansprüchen Abstand nehmen.“

Der Erblasser habe seine beiden Söhne zu Erben eingesetzt und für seine Ehegattin und seine beiden Töchter jeweils Legate ausgesetzt. Hintergrund dieser Vereinbarung sei wohl gewesen, dass die Anteile des Unternehmens nicht zersplittet werden sollten, sondern in der Hand der beiden Söhne bleiben sollten. Dabei war im Zeitpunkt der Testamentserstellung noch nicht klar, wie hoch der Wert dieser Anteile sein würde, was wohl auch den oben zitierten Passus

im Testament erklären könne. Wesentlich war dem Erblasser offensichtlich, dass eine Einigung innerhalb der Familie stattfinden sollte und eine Befassung der Gerichte mit Erbschaftsstreitigkeiten vermieden werden sollte.

tt.mm.2003 Todestag des Erblasser.

Die vom Erblasser gewünschte Einigung führte in weiterer Folge zu Gesprächen unter den Geschwistern, die dann unter Beiziehung von Rechtsvertretern fortgeführt worden seien.

12.01.2006 Übernahme Vertretung für die Bw durch RA1.

11.03.2006 Besprechung in Kanzlei RA2 als Rechtsvertreter der Erben zur Erreichung eines Verjährungsverzichtes.

Im März 2006 sei nach den Ausführungen des Zeugen RA1 ein Gegenvorschlag eines Pflichtteilsübereinkommens erstellt und den Erben übermittelt worden als Reaktion auf einen nicht akzeptablen Vorschlag der Erben.

04.05.2006 Verjährungsverzichtsvereinbarung bis 31.12.2007 abgeschlossen zwischen den Erben und der Bw.

20.02.2007 Unternehmensbewertung durch eine Steuerberatungsgesellschaft.

In der Folge seien ca. bis Ende 2007 weitere Stellungnahmen durch die Vertreter der Bw sowie durch die Steuerberatungsgesellschaft erfolgt.

12.12.2007 Verlängerung Verjährungsverzicht bis 30.06.2008

27.05.2008 Verlängerung Verjährungsverzicht bis 31.12.2008

21.08.2008 Entwurf einer Vereinbarung über Pflichtteilsverzicht

25.11.2008 Übermittlung Vertragsentwurf Pflichtteilsverzicht (Fassung 25.11.2008) durch den Vertreter der Bw RA1 an die Vertreter der Erben.

22.12.2008 Verlängerung Verjährungsverzicht bis 31.03.2009

23.12.2008 Email RA1 an RA2 mit höherer Forderung (da ohne Besserungsvereinbarung) und Vorschlag eines familiären Gesprächstermines ohne Teilnahme der beiden Rechtsvertreter.

23.01.2009 Bestätigung RA2 - familiärer Gesprächstermin für 26.01.2009

26.01.2009 Abschluss einer vertraulichen Punktation samt Einigung über die Höhe der Zahlung für die Abgabe einer Pflichtteilsverzichtserklärung zwischen den Geschwistern.

26.01.2009 Information von Bw über die erzielte Einigung; Auftrag den Vertragsentwurf den geänderten finanziellen Bedingungen anzupassen.

27.01.2009 Übermittlung des neuen Entwurfes der Pflichtteilsverzichtsvereinbarung (Fassung 27.01.2009) durch RA1 an RA2.

Diese Vereinbarung wurde durch die Erben nicht mehr unterfertigt, die Ratenzahlung wurde jedoch bis dato eingehalten.

Der Amtsbeauftragte beantragte die Abweisung der Berufung. Die Punktation vom 26.1.2009 sei lediglich die Konkretisierung des Pflichtteilsanspruches, der viel früher bereits geltend gemacht worden sei.

Der Vertreter der Bw führte aus, dass selbst wenn ein Pflichtteilsanspruch gerichtlich geltend gemacht worden sei und in weiterer Folge erfolge dann doch noch eine Einigung über einen Pflichtteilsverzicht, führe dies dazu, dass der Vorgang als Pflichtteilsverzicht im Sinn § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG zu erfassen sei.

Abgabenrechtlich zähle letztendlich das, was durchgeführt worden ist. Der Vertrag über den Pflichtteilsverzicht sei erst am 26.1.2009 zustande gekommen, weshalb keine Steuerpflicht mehr gegeben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

A.) Darstellung des als erwiesen angenommenen Sachverhaltes:

Am tt.mm.2003 ist der Erblasser verstorben und hat seine beiden Söhne als Erben eingesetzt. Der Bw, ihrer Schwester und seiner Ehegattin hat er Legate vermacht.

Im Testament führte der Erblasser aus, dass er alle seine Pflichtteilsberechtigten eindringlich ersuche, seinen letzten Willen anzuerkennen und sich mit den Vermächnissen und Zuwendungen zu begnügen.

Bereits bei Testamentseröffnung am 9.7.2003 hat die Bw den Erben gegenüber zu erkennen gegeben, dass sie ihren Pflichtteilsergänzungsanspruch geltend machen werde und es wurden bereits erste Gespräche geführt, ob und in welcher Höhe ein Pflichtteilsergänzungsanspruch besteht.

In der Folge hat sie

fast drei Jahre lang selbst (und auch gemeinsam mit ihrer Schwester) mit den Erben verhandelt

am 12.01.2006 den RA1 mit ihrer Vertretung beauftragt

den Erben im März 2006 als Reaktion auf deren Vorschlag einen Gegenvorschlag unterbreitet mit der Ankündigung der Einbringung der Pflichtteilsklage, falls dem Vorschlag nicht entsprochen werden sollte.

Die Erben haben daraufhin der Bw gegenüber den Verzicht auf die Verjährungseinrede abgegeben, um weitere Zeit für Verhandlungen zu erreichen. In der Folge wurde eine Unternehmensbewertung durchgeführt und mehrere Vertragsentwürfe erstellt.

Am 26.1.2009 wurden zwischen den Erben und der Bw eine Einigung darüber erzielt, mit welchem Betrag und welchen Zahlungsmodalitäten der Pflichtteil der Bw erfüllt werde.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den folgenden Beweismitteln:

a) Berufung der Erben vom 08.07.2010 gegen die Erbschaftssteuerbescheide vom 26.05.2010.

In der Berufung der Erben vom 08.07.2010 gegen die Erbschaftssteuerbescheide führen diese unter „Punkt 2. (c) (iv) Pflichtteilsansprüche“ wörtlich aus:

„Neben den genannten Vermögensgegenständen haben die Erben geltend gemachte Pflichtteilsansprüche in Höhe von insgesamt Euro 5,5 Mio. jeweils zur Hälfte übernommen.“

b) Punktation vom 26.1.2009:

Die als Punktation bezeichnete Urkunde vom 26.1.2009 (in der Urkunde selbst ist fälschlich der 26.2.2009 angeführt) lautet in ihrem Punkt 5.:

„Mit Wirksamwerden dieser Vereinbarung ist der Pflichtteil von Bw. erfüllt und es werden von ihr und ihren Rechtsnachfolgern keine Ansprüche mehr gestellt.“

c) Vorhaltsbeantwortung der Erben vom 13.08.2010:

Der steuerliche Vertreter der Erben teilt mit, dass „die Erben im Jahre 2007 den Pflichtteilsberechtigten eine Anzahlung von jeweils € 500.000,00 geleistet haben.

Über die im Jahre 2007 geleistete Zahlung gibt es keine schriftliche Vereinbarung sondern nur Zahlungsbelege.“

d) Vorhaltsbeantwortung der Erben vom 02.09.2010:

In dieser Vorhaltsbeantwortung führt der steuerliche Vertreter der Erben hinsichtlich des Zeitpunktes der Geltendmachung des Pflichtteils durch die Pflichtteilsberechtigten aus:

„Nach den uns erteilten Auskünften haben spätestens mit der Testamentseröffnung Gespräche und Diskussionen eingesetzt, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß Pflichtteilsergänzungsansprüche bestehen.“

Im März 2006 wurde den Erben rechtsanwältlich ein schriftlicher Vorschlag zur außergerichtlichen Bereinigung der Pflichtteilsergänzungsansprüche unterbreitet und für den Fall der Nichtannahme dieses Vorschlages die Einbringung einer Pflichtteilsklage in Aussicht gestellt.“

Auch durch die Zeugenaussage des Rechtsvertreters der Bw ist dokumentiert, dass als Reaktion auf einen inakzeptablen Vorschlag der Erben ein Gegenvorschlag eingebracht worden ist und für den Fall dessen Nichtannahme durch die Erben die Einbringung der Pflichtteilsklage in Aussicht gestellt worden ist.

Die Erben haben mehrmals den Verzicht auf die Einrede der Verjährung abgegeben.

e) Schriftverkehr im Abhandlungsverfahren:

Dieser Umstand wird auch durch die vom Erbenmachthaber an den Gerichtskommissär gerichteten Schreiben vom 22.7.2004 und 20.10.2004 dokumentiert, wonach die Erhebungen betreffend Einigung über die Pflichtteile komplex sind und sicherlich noch einige Monate beanspruchen werden.

Auch die im Verlassenschaftsakt enthaltenen an das Bezirksgericht Salzburg gerichteten Fristverlängerungsansuchen des Erbenmachthabers vom 22.06.2005, 20.12.2005, 08.05.2006, 03.10.2006, 05.09.2008, zur Vorlage der Schlussanträge, zeugen in der Begründung davon, dass die Einigung mit den Pflichtteilsberechtigten noch einige Zeit in Anspruch nehmen werde.

f) Chronologie Pflichtteilsverzichtvereinbarung:

Klar dokumentiert ist das Geltendmachen der Pflichtteilsergänzungsansprüche durch die Bw durch die in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte und als „Chronologie Pflichtteilsverzichtvereinbarung“ bezeichnete Übersicht über die Verhandlungsschritte ab 2006, in der die einzelnen Schritte zu Geltendmachung der Pflichtteilsergänzungsansprüche der Bw, detailliert ab dem Zeitpunkt des Vertretungsauftrages an RA1, dargestellt sind.

Aufgrund der vorstehend unter a.) bis f.) dargestellten Unterlagen ist der maßgebliche Sachverhalt unstrittig.

B.) Rechtliche Bestimmungen:

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 7.3.2007, G 54/06, den Grundtatbestand der Erbschaftssteuer als verfassungswidrig aufgehoben und im Spruch bestimmt, dass diese Aufhebung mit Ablauf des 31.7.2008 in Kraft tritt.

Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist das Gesetz jedoch weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis nichts anderes ausspricht.

Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

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

Gemäß § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG 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.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG entsteht die Steuerschuld für den Erwerb eines geltendgemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung.

Die Steuerschuld entsteht bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers, jedoch gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 lit. f ErbStG in den Fällen des § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG mit dem Zeitpunkt des Verzichtes oder der Ausschlagung.

C.) Rechtliche Würdigung:

Zwischen ist Parteien des Abgabenverfahrens ist ausschließlich die rechtliche Beurteilung der am 26.1.2009 erzielten Vereinbarung strittig.

Die Abgabenbehörde I. Instanz ging dabei von einem Pflichtteilsübereinkommen aus, wobei der Pflichtteil spätestens im März 2006 geltend gemacht worden sei, da zu diesem Zeitpunkt seitens des Vertreters der Bw den Erben ein schriftlicher Vorschlag zur außergerichtlichen Bereinigung der Pflichtteilsergänzungsansprüche unterbreitet wurde, wobei im Falle einer Nichtannahme des Angebotes die Einbringung einer Pflichtteilsklage in Aussicht gestellt wurde.

Die Bw macht demgegenüber geltend, dass sie am 26.1.2009 mit den Erben einen Pflichtteilsverzichtsvertrag abgeschlossen habe. Sie habe auf ihre Pflichtteilsansprüche gegen Bezahlung einer Abfindung in Höhe von € 3 Millionen verzichtet.

Wörtlich führte der Vertreter der Bw in der mündlichen Verhandlung aus:

„Diese Unterscheidung zwischen Geltendmachung des Pflichtteiles und Verzicht auf den Pflichtteil ist eine für dieses Verfahren wesentliche, das Verlassenschaftsgericht hat mit seiner Entscheidung zugewartet. Dies ist letztendlich aus dem Grund erfolgt, weil bei Geltendmachung des Pflichtteiles dieser durch das Verlassenschaftsgericht hätte berechnet werden müssen. Dies hat das Gericht mit dem Zuwarten zunächst vermieden. Wichtig ist auch, dass die Geschwister einvernehmlich das Hinausschieben der Verjährung vereinbart haben. Andernfalls hätte beim Verlassenschaftsgericht geklagt werden müssen. Hätte die Berufungswerberin auf der Geltendmachung des Pflichtteiles bestanden, wäre für das Gericht die Schwierigkeit der Bewertung der Unternehmen des Erblassers entstanden. Der Wert hätte durch Gutachten festgestellt werden müssen, mit all den Unsicherheiten die einer Unternehmensbewertung für die Zukunft nun einmal anhaften. Die gegenständliche Punktion dokumentiert nach meinem Verständnis eindeutig, dass nicht der Erblasser sondern die Erben die Abfindung durchgeführt haben. Damit ist aber der Tatbestand des § 2 Abs 2 Zif 4 ErbStG erfüllt. Die Erben sind eben genau jener Dritte der in dieser Bestimmung angeführt wird. Diese Abfindung erfolgte auch nicht aus dem Nachlass, sondern durch die Erben nach einem entsprechenden Zahlungsplan.“

Erst aufgrund des Auslaufens der Erbschaftsbesteuerung mit Ablauf des 31.7.2008 wird die Frage nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld relevant. § 12 ErbStG knüpft dabei an die Tatbestände des § 2 ErbStG an (§ 2 Abs. 1 Z 1 und § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG) und sieht als Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld die Geltendmachung des Pflichtteils einerseits (§ 12 Abs. 1 Z.1 lit. b ErbStG) und den Zeitpunkt des Verzichtes andererseits (§ 12 Abs. 1 Z.1 lit. f ErbStG) als den relevanten Stichtag an.

Das Verhältnis von § 2 Abs. 1 Z 1 zu § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG ist ein Verhältnis von Grundtatbestand und Auffang- bzw. Ergänzungstatbestand (VwGH 12.12.1985, [83/16/0178](#)). Der Ersatztatbestand kommt nur dann zum Tragen, wenn der Grundtatbestand nicht bereits erfüllt ist. Umgehungsversuche sollen damit erfasst werden.

Im Erkenntnis vom 24.02.2002, 99/16/0265, spricht der VwGH wörtlich aus:

„Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG den Grundtatbestand, § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG, wonach u.a. die Abfindung für die Ausschlagung einer Erbschaft als vom Erblasser zugewendet gilt, den Auffangtatbestand darstellt (siehe beispielsweise die Erkenntnisse verstärkter Senate des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1985, Zl. [83/16/0178](#), Slg. Nr. 6058/F, vom 2. Juli 1992, Zl. 90/16/0167, Slg. Nr. 6.690/F).“

In der Entscheidung des VfGH vom 12.10.1998 zum Gesetzesprüfungsverfahren zu § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, G 170/96 u.a. ist die Auffassung der Bundesregierung zitiert und u.a. ausgeführt:

"§ 2 Abs1 Z1 ErbStG und Abs2 Z4 ErbStG dienen der lückenlosen erbschaftssteuerrechtlichen Erfassung aller Zuwendungen aufgrund eines Pflichtteilsanspruches. Dabei erfasst § 2 Abs1 Z1 ErbStG als der Erbschaftssteuer unterliegende Bereicherung dasjenige, was dem Pflichtteilsberechtigten aufgrund des geltend gemachten Pflichtteilsanspruches vom Erben zugewendet wird. Dagegen erfasst §2 Abs2 Z4 ErbStG als erbschaftssteuerrechtliche Bereicherung des Pflichtteilsberechtigten dasjenige, was dem Pflichtteilsberechtigten als Abfindung aus dem Nachlassvermögen, dem Vermögen des Erben oder eines Dritten für den Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch zugewendet wird. Die Abfindung tritt hier an die Stelle der erbrechtlichen Ansprüche. Sie wird deshalb steuerlich wie ein auf einem Erb- oder Pflichtteilsrecht beruhender Erwerb behandelt. Die erbschaftssteuerliche Fiktion dessen, was als Bereicherung aus dem Nachlass anzusehen ist, geht 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. Daraus ergibt sich, dass §2 Abs1 Z1 ErbStG der Grundtatbestand, §2 Abs2 Z4 ErbStG der Auffangtatbestand ist, durch den eine Umgehung vermieden werden soll (vgl. VwGH vom 12.12.1985, Zl. [83/16/0178](#), verstärkter Senat)".

Der Pflichtteilsanspruch wird steuerlich beachtet, sobald der Pflichtteilsberechtigte seinen Entschluss, den Pflichtteil zu verlangen, erkennbar gemacht hat. Als Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteiles ist jener anzunehmen, in dem der Pflichtteilsberechtigte oder dessen Vertreter nach außen hin - auch außergerichtlich - zu erkennen gibt, er wolle seinen Pflichtteilsanspruch wahren und nicht darauf verzichten (VwGH 18.11.1993, [88/16/0163](#); VwGH 27.6.1994, [93/16/0129](#), 0130).

Die Erbschaftssteuerpflicht für den Pflichtteil entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Berechtigte ernstlich zu erkennen gibt, dass er aus seinem Anspruch Rechte ableiten will (VfGH 7.3.1986, [B 239/85](#); VwGH 12.12.1985, [83/16/0178](#)).

So hatte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 2.4.1958, 2066/55, ausgeführt, die Noterin habe zwar nicht ausdrücklich dem Gericht gegenüber erklärt, den Pflichtteil in Anspruch zu nehmen, jedoch bereits ungefähr einen Monat nach dem Tod des Erblassers eine Vollmacht ihres Anwalts vorgelegt und gebeten, sie vom Fortgang der Verlassenschaft zu verständigen. Laut VwGH müsse daraus geschlossen werden, dass die Noterin ihren Pflichtteilsanspruch schon zu diesem Zeitpunkt geltend gemacht hat.

Im Erkenntnis vom 14.3.1978, 2277/75, kommt der VwGH zum Ergebnis, dass der Pflichtteilsanspruch zwar erhoben werden müsse, die Beschwerdeführer jedoch irren, wenn sie meinen, dass der Pflichtteilsanspruch erst mit der Einbringung der gerichtlichen Klage geltend gemacht worden sei; kann doch - so der VwGH - unter der Erhebung des Pflichtteilsanspruches nicht nur seine gerichtliche Geltendmachung verstanden werden, und weiter:

"Vielmehr erscheint der Pflichtteilsanspruch schon dann erhoben, wenn der Berechtigte dem Erben auch auf andere Weise ernsthaft zu erkennen gibt, dass er seinen Pflichtteil in Anspruch nehmen will."

Der Umstand, dass bloß die Auszahlung der Pflichtteilsforderung durch die Erbin hinausgeschoben ist, ist für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ohne Bedeutung (Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 16 zu § 12 ErbStG mit weiteren Judikaturverweisen; Dorazil, Handkommentar zum ErbStG, 3. Aufl., Abschn. 5. zu § 12).

Im Erkenntnis vom 18.11.1993, 88/16/0163, führt der VwGH - auch unter Verweis auf das oben zitierte Erkenntnis vom 2.4.1958, 2066/55 - Folgendes aus:

"Die Bf gelangt zu der auch vom VwGH geteilten Ansicht, dass der Steuergesetzgeber das Entstehen der Steuerschuld an die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches und nicht an den Zeitpunkt des Entstehens, der Fälligkeit, der wirklichen Zuteilung oder der Auszahlung anknüpfen habe wollen. Als Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteils ist jener anzunehmen, in dem der Pflichtteilsberechtigte oder dessen Vertreter nach außen hin - auch außergerichtlich - zu erkennen gibt, er wolle seinen Pflichtteilsanspruch wahren und nicht darauf verzichten."

Denn nach dieser Rechtsprechung ist der Pflichtteil bereits dann im Sinne des § 12 Abs. 1 Z.1 lit. b ErbStG geltend gemacht, wenn der Pflichtteilsberechtigte Maßnahmen zur Wahrung seines Anspruches setzt. Dabei muss der Anspruch weder der Höhe nach bekannt oder beziffert werden. Die für die Ermittlung der Höhe des Anspruches erforderlichen Anträge im Verlassenschaftsverfahren sind bereits jene Maßnahmen anhand derer der Entschluss des Pflichtteilsberechtigten nach außen in Erscheinung tritt – er somit objektiv zu erkennen gibt, dass er seinen Anspruch „wahren“ und nicht von vorneherein darauf verzichten möchte.

Megow/Michel formulieren im Kommentar zum ErbStG, Beck'sche Steuerkommentare, 6. Auflage, § 9 Abs.1 Z. lit. b dErbStG, RZ 5: Ein Pflichtteilsanspruch ist in dem Zeitpunkt geltend gemacht, in dem der Pflichtteilsberechtigte dem Belasteten zu erkennen gibt, dass er aus seinem Anspruch Rechte herleiten will.

Der Kommentar, Dorazil/Taucher, ErbStG, § 2, 4.11, interpretiert die Rechtsprechung des VwGH (2.4.1958, 2066/55) so, dass es für die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches ausreicht, dass der Berechtigte konkludente Handlungen setzt. Und zu § 12 Abs. 1 Z. 1 lit. b, 3.15, ErbStG führen die Kommentatoren aus, dass es nicht erforderlich sei, dass der Berechtigte eine ausdrückliche Erklärung abgebe, es vielmehr genüge, dass der Berechtigte auch auf andere Weise ernsthaft zu erkennen gibt, dass er seinen Pflichtteil in Anspruch nehmen will. Eine Bezifferung sei nicht Voraussetzung.

Somit hat die Bw im gegenständlichen Falle mit ihren im Sachverhalt dargestellten Handlungen den Pflichtteil in einer Weise geltend gemacht, der im Sinne des § 12 Abs. 1 Z.1 lit. b ErbStG das Entstehen der Steuerschuld ausgelöst hat. Die Erben selbst bestätigen, *„dass spätestens mit Testamentseröffnung Gespräche und Diskussionen eingesetzt haben, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß Pflichtteilsergänzungsansprüche bestehen. Im März 2006 wurde den Erben rechtsanwältlich ein schriftlicher Vorschlag zur außergerichtlichen Bereinigung der Pflichtteilsergänzungsansprüche unterbreitet und für den Fall der Nichtannahme dieses Vorschlages die Einbringung einer Pflichtteilsklage in Aussicht gestellt“*.

Die Steuerschuld für die Pflichtteilsergänzungsansprüche der Bw ist also spätestens im März 2006 entstanden.

Der vorliegende Fall, wo nach fast sechs Jahren Verhandlungen über den Pflichtteilsergänzungsanspruch ein an den konkret ermittelten Werten der Verlassenschaft orientierter Betrag mit den beiden Erben ausverhandelt wird und die Parteien feststellen, dass damit der Pflichtteil erfüllt ist, ist unter § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG zu subsumieren.

Bereits im Jahre 2007 wurde eine Akontozahlung von den Erben geleistet, da aufgrund der Unternehmensdaten feststand, dass ein Pflichtteilsergänzungsanspruch besteht.

Wenn sich die Bw auf die Auslegung des VfGH die Bestimmung des § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG betreffend beruft, so ist dazu anzumerken, dass der VfGH diese Aussagen nicht zu Fragen des Erbschaftsteuergesetzes und schon gar nicht zur Frage der Entstehung der Steuerschuld getätigt hat, sondern zur grunderwerbsteuerrechtlichen Befreiungsbestimmung für „Erwerbe von Todes wegen“ im Sinne des § 3 Z. 2 GrEStG.

Demgegenüber führt der VwGH im Erkenntnis vom 27.01.1999, [98/16/0365](#) zur verfahrensgegenständlichen Frage wörtlich aus:

„Trifft der Pflichtteilsberechtigte mit dem Erben betreffend die Abgeltung des Pflichtteilsanspruches eine Zahlungsvereinbarung, so wird dadurch der ursprüngliche - im Zeitpunkt der Entstehung des Erbschaftsteueranspruches gegebene und damit maßgebliche - Inhalt des

durch den Pflichtteilsanspruch begründeten Schuldverhältnisses nicht berührt. Nach der Entstehung des Steueranspruches zwischen dem Erben und dem Pflichtteilsberechtigten getroffene Erfüllungsabreden vermögen den einmal entstandenen Steueranspruch nicht aufzuheben oder zu modifizieren."

Auch nach der ständigen Rechtsprechung des BFH, 07.10.1998, II R 52/96, können zwischen dem Erben und dem Pflichtteilsberechtigten getroffene Erfüllungsabreden den einmal entstandenen Steueranspruch weder aufheben noch verändern. Davon ist der BFH unter ganz eingeschränkten Bedingungen abgegangen. Er führt in seinem Urteil vom 19. Juli 2006, II R 1/05, Änderung der Rechtsprechung, zu diesen eingeschränkten Bedingungen aus:

"Hat der Berechtigte den Pflichtteilsanspruch geltend gemacht und ist dadurch die Erbschaftsteuer entstanden, ist der Erwerb aus steuerrechtlicher Sicht vollendet. Gegenstand des Erwerbes ist der dem Berechtigten gegen den Erben zustehende Geldanspruch. Nach der Entstehung des Steueranspruches zwischen dem Erben und dem Pflichtteilsberechtigten getroffene Erfüllungsabreden können den einmal entstandenen Steueranspruch daher weder aufheben noch verändern. Auch ein nachträglicher (teilweiser) Verzicht des Berechtigten auf seinen Anspruch wirkt sich grundsätzlich nicht auf die Steuer aus. Eine Ausnahme hievon gilt lediglich dann, wenn sich der Berechtigte nach ernstlichem Streit über die Höhe seines Pflichtteils vergleichsweise mit weniger zufrieden gibt, als er beansprucht hat und ihm zusteht; in diesem Fall kann er nur aus diesem niedrigeren Wert besteuert werden" (vgl. dazu auch in: Fellner, aaO, Rzn. 43 und 44 zu § 2 ErbStG).

Ein ähnliche Rechtsauffassung vertritt auch der VwGH, 17.04.1957, 212/55, wonach sich die Bemessungsgrundlage – aufgrund einvernehmlich niedriger Bewertung des Nachlassvermögens durch die Beteiligten – nach diesem Wert richtet und nicht nach den objektiven Werten, wenn sich der Pflichtteilsberechtigte mit dem niedrigeren Pflichtteil begnügt, er also keinen höheren Pflichtteil geltend macht. Allerdings mit der Konsequenz, dass sich der Erbe auch nur diesen niedrigeren Betrag als Passivpost abziehen darf.

Zur vorliegenden Rechtsfrage darf auch auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 14.04.2011, RV/0575-I/09, verwiesen werden.

D.) Auswirkungen auf die angefochtenen Bescheide:

I.) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis

dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Weder aus dem Gerichtsakt noch aus dem Abgabenakt der Bw ist eine Vereinbarung über den Pflichtteilsergänzungsanspruch und dessen Höhe ersichtlich. In der Punkttation vom 26.01.2009 ist im Punkt 6. Stillschweigen vereinbart worden.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat erstmals durch die Berufung der Erben vom Umstand, dass Pflichtteilsergänzungsforderungen erfüllt worden sind, Kenntnis erlangt.

Die Abgabenbehörde I. Instanz beruft sich daher zu Recht auf das Hervorkommen neuer Tatsachen.

Die zweite Voraussetzung der Wiederaufnahme ist die positive Beantwortung der Frage, ob die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anderen Bescheid herbeigeführt hätte.

Wie vorstehend unter Punkt C.) dargestellt wurde, ist nach Ansicht des UFS auch diese Voraussetzung erfüllt. Denn die Kenntnis der Geltendmachung eines Pflichtteilsergänzungsanspruches durch die Bw führt zu einem anderen Erbschaftsteuerbescheid.

Hinsichtlich der Ermessensentscheidung führte die Abgabenbehörde I. Instanz nach Darstellung der Rechtslage aus, dass sie vom Gesetzessinn des § 303 Abs. 4 BAO ausgehe, der darin zu erblicken sei, dass im Rahmen des § 303 Abs. 4 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit zukomme. Dabei sei abgewogen worden, dass im gegenständlichen Falle das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgabe (Zweckmäßigkeitsgründe – Interesse an der Richtigkeit der Besteuerung) gegenüber dem Interesse der Abgabepflichtigen (Interesse an der Rechtskraft) überwiege, wobei auch davon auszugehen sei, dass gemäß § 114 BAO die Abgabenbehörden darauf zu achten hätten, dass alle Abgabepflichtigen gleichmäßig erfasst werden.

Das Interesse der Partei an der Rechtskraft tritt im gegenständlichen Falle in den Hintergrund, zumal die Bw ihre Pflichten nach § 22 Abs. 1 ErbStG nicht erfüllt hat.

Der Unabhängige Finanzsenat kann daher im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid aufgrund der Erfüllung aller Voraussetzungen des Neuerungstatbestandes keine Rechtswidrigkeit erkennen.

II.) Erbschaftssteuerfestsetzung:

Hinsichtlich der Abgabeberechnung ist festzustellen, dass von der Bw erst in der mündlichen Verhandlung die zusätzlich Kosten dem Grunde nach geltend gemacht worden sind, ohne die genaue Höhe dieser Kosten benennen zu können.

Aufgrund der am 24.11.2011 nachgereichten Unterlagen ergibt sich eine Abzugspost in Höhe von Euro 36.277,40 für die anwaltschaftliche Vertretung bei der außergerichtlichen Durchsetzung des Pflichtteilsergänzungsanspruches. Diese Kosten sind im Sinne des § 20 Abs. 4 Z. 4 ErbStG vom Erwerb abzuziehen.

Die Bemessungsgrundlage betreffend wird auf die Darstellung der Berechnung des Bescheides vom 12.10.2010, StNr., verwiesen. Dabei ist die „Bemessungsgrundlage neu“ um den Betrag vom 36.277,40 auf Euro 2,998.423,00 zu reduzieren.

Von diesem Betrag sind die 14 % Erbschaftssteuer zu berechnen, was einen Betrag von Euro 419.779,22 für die Steuer nach § 8 Abs. 1 ErbStG ergibt.

Zuzüglich der Steuer nach § 8 Abs. 4 ErbStG (2,0 % von Euro 30.687,00, das sind Euro 613,74 abzüglich des Kürzungsbetrages für Land- und Forstwirtschaftliches Vermögen nach § 8 Abs. 6 ErbStG in Höhe von Euro 110,00) in Höhe von Euro 503,74 ergibt dies einen Gesamtbetrag an Erbschaftssteuer von Euro 420.282,96.

Salzburg, am 03. August 2011