



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Johann Jungwirth, Gerhard Flenreiss und Dr. Otto Farny über die Berufung der Bw., vom 6. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 3. August 2004, ErfNr. betreffend Erbschaftssteuer nach der am 10. Dezember 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Auf Grund eines mit dem Gerichtsakt am 6. April 2000 vom Verlassenschaftsgericht übermittelten Protokolls vom 15. Dezember 1999, 3Axx BG Innere Stadt, erlangte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien lt. Aktenlage Kenntnis von dem von der Berufungswerberin (Bw.) geltend gemachten und von den Erben anerkannten Pflichtteilsanspruch in Höhe von S 24.473.970,00 nach ihrem im Juli 1998 verstorbenen Vater R..

Mit Erbschaftssteuerbescheid vom 3. August 2004 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. ausgehend vom Wert des Pflichtteilsanspruches abzüglich einem Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG 1955 von S 30.000,00 und einem Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955 von S 10.068.023,00, somit ausgehend von einem gemäß § 28 ErbStG 1955

abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von S 14.375.940,00 Erbschaftssteuer in Höhe von € 114.921,40 fest.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte die Bw. die Aufhebung dieses Erbschaftssteuerbescheides mit der Begründung, dass durch die Anwendung unterschiedlicher Bewertungsmaßstäbe bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage gegen den verfassungsrechtlich normierten Gleichheitsgrundsatz verstoßen werde.

Weiters erklärte die Bw. weitere Detailspekte mit gesondertem Schreiben darzustellen.

In der Folge trug das Finanzamt der Bw. auf, inhaltliche Mängel zu beheben.

Nach mehreren Fristverlängerungsansuchen erklärte die Bw., dass der angefochtene Erbschaftssteuerbescheid hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und hinsichtlich der festgesetzten Erbschaftssteuer angefochten werde und dass die ersatzlose Aufhebung des berufungsgegenständlichen Bescheides beantragt werde.

Unter dem Punkt: *"ad fehlende Begründung"* führte die Bw. Folgendes aus:

*"Der Erblasser hat letztwillig verfügt, dass der Nachlass in eine Stiftung einzubringen ist und die Kinder aus der Stiftung heraus zu versorgen sind. A. G. hat daher den Pflichtteil mit der Auflage bekommen, diesen in die Stiftung einzubringen. Sie wurde somit durch den Erwerb nicht bereichert, weshalb die Vorschreibung einer Erbschaftssteuer zu Unrecht erfolgte. Andernfalls würde dieses Vermögen auf Ebene von A. G. dreifach besteuert:*

- 1. Zuerst als - berufsgegenständlicher - Erwerb vom Erblasser*
- 2. bei Einbringung in die Stiftung und*
- 3. künftig als Zuwendung(en) der Stiftung.*

*Ohne die letztwillige Auflage des Erblassers wäre das auf A. G. entfallende Vermögen nicht in die Stiftung eingebracht worden.*

*Die Besteuerung auf Ebene von A. G. wäre dem Grunde nach daher nur dann rechtmäßig, wenn sie nicht die Auflage gehabt hätte, das Vermögen in eine Stiftung einzubringen.*

*Durch die Umsetzung der Auflage des Erblassers wurde daher*

- 1. A. G. nicht bereichert und*
- 2. auch die Stiftung hat nicht von A. G. einen Pflichtteil, sondern gemäß § 9 ErbStG 1955 unmittelbar Vermögen vom Erblasser bekommen.*

*Auf Ebene der Stiftung hätten daher richtiger Weise nur jene Vermögensgegenstände besteuert werden dürfen, die sie effektiv bekommen hat und dafür hätten die jeweiligen Befreiungsbestimmungen und Bewertungsmaßstäbe zur Anwendung kommen müssen:*

- Endbesteuertes Kapitalvermögen wäre daher steuerfrei*
- für die Liegenschaftsquote wäre der Einheitswert heranzuziehen gewesen."*

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:

*"Laut Testament v. 24.5.1997 sollte das Kapitalvermögen und der Immobilienbesitz in einer Art Erbengemeinschaft oder der bestmöglichen Rechtskonstruktion zusammenbleiben und verwaltet werden. Weiters wurden wesentliche Teile durch gesonderte Verfügungen als Vorausvermächtnisse an die Erben vermacht (Rentenansprüche und Liegenschaften). In der Eidesstattlichen Erklärung vom 22.6.2004 erklärte Frau Mag. B. G., dass der Erblasser kurz vor seinem Tod zur Ansicht gekommen sei, dass die bestmögliche Rechtskonstruktion für seine Erben jene der Privatstiftung wäre und erklärte dies zu seinem letzten Willen.*

*Als Pflichtteilsanspruch für die nicht als Erbin berufene mj. A. G. wurde der Pflichtteil mit einem Betrag von ATS 24.473.970,00 festgestellt und von den Erben anerkannt. Wie über den Pflichtteilsbetrag weiter verfügt wird, kann weder der Erbe noch der Erblasser bestimmen. Auf Grund des mündlichen Testaments können zwar die Erbteile hinsichtlich der Erbschaftssteuer als direkt vom Erblasser auf die Stiftung übergegangen eingestuft werden, nicht aber der Pflichtteil. Die Steuerschuld für A. G. ist auf Grund des geltendgemachten Pflichtteilsanspruchs im Zeitpunkt der Geltendmachung entstanden. Es liegen 2 Erwerbsvorgänge vor, die der Besteuerung zu unterziehen sind. Der Erwerb auf Grund des geltendgemachten Pflichtteilsanspruches einerseits und der Erwerb unter Lebenden durch die Stiftung andererseits."*

In dem dagegen nach Fristverlängerungsansuchen eingebrachten Vorlageantrag wendete die Bw. wiederum ein, dass die Anwendung unterschiedlicher Bewertungsmaßstäbe verfassungswidrig sei und kündigte die Darstellung weiterer Detailspekte mit gesondertem Schreiben an.

Weiters beantragte die Bw. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In der am 10. Dezember 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erklärte die als Vertreterin der Bw. erschienene Mutter, dass die Bw. ein Legat bekommen habe. Sie habe aber den Pflichtteil geltend gemacht. Beim Pflichtteil zähle das reine Nominale. Aber bezahlt hätte der Pflichtteil nur werden können aus Wertpapieren. Daher hätten sie die Absicht gehabt, zum Verfassungsgerichtshof zu gehen. Durch den Verfahrensablauf habe die Bw. nicht mehr die Möglichkeit gehabt, Anlassfall zu werden. Der Erblasser habe vier Kinder. Drei Kinder hätten sie gemeinsam. Zwei dieser Kinder habe er zu Erben eingesetzt. Die Bw. habe den Pflichtteil geltend machen. Durch den raschen Krankheitsfortschritt und Tod sei der Erblasser nicht mehr in der Lage gewesen die Dinge so in Ordnung zu bringen, wie er das wollte. Die Kinder zum Zeitpunkt der Erbenübereinkommen alle noch minderjährig gewesen. Dass das Vermögen durch die Stiftung erhalten bleiben sollte, sei auch vom Pflegschaftsgericht genehmigt worden. Die Bw. habe den Pflichtteil in die Stiftung eingebracht und für die Erbschaftssteuer hat sie einstweilen ein Darlehen bei der Stiftung aufgenommen. Die Erbschaftssteuer sei als verfassungswidrig aufgehoben. Nun habe das Erbschaftssteuerverfahren sehr lang gedauert, sodass ihre Tochter nicht mehr Anlassfall werden konnte und bitte daher um Nachsicht.

Dazu stellte die Amtspartei fest, dass die Bw. den Pflichtteil geltend gemacht habe. Der Pflichtteil sei eine Geldforderung und die Steuerschuld entstehe mit der Geltendmachung des Pflichtteiles. Daher sei der eine Rechtsvorgang des Pflichtteiles als Erwerb von Todes wegen und der weitere Rechtsvorgang sei die Einbringung des Vermögens in die Stiftung. Im vorliegenden Fall sei der überschießende Steuervorteil, der bei den Erben übriggeblieben sei,

der Bw. gewährt worden, wodurch sie begünstigt sei.

Weiters meinte die Amtspartei, dass der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist gesetzt habe, mit der Folge, dass die aufgehobenen gesetzlichen Bestimmungen auf die Sachverhalte, die sich bis zum Außerkrafttreten am 31. Juli 2008 ereigneten anzuwenden sei. Und das treffe hier zu. Der Pflichtteil sei 1999 geltend gemacht worden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt steht fest und wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Nachlass nach dem im Juli 1998 mit Hinterlassung von letztwilligen Anordnungen verstorbenen R. wurde auf Grund seines Testamentes vom 24. Mai 1997 und des Testamentes 12. Juli 1998 sowie auf Grund des Erbschaftsschenkungs- und Nachstiftungsvertrages vom 15. Dezember 1999, mit welchem die je zu 30% des Nachlasses bedingt erbserklärten Erben T. G. und P. G. unter anderem ihre Erbansprüche in die E. Privatstiftung eingebracht haben, der bedingt erbserklärten Erbin, N. H. zu 40% und der E. Privatstiftung als Rechtsnachfolgerin der zu je 30% des Nachlasses bedingt erbserklärten Erben T. G. und P. G. auf Grund des Erbschaftsschenkungs- und Nachstiftungsvertrages vom 15. Dezember 1999 zu 60% eingewantwortet.

Im Testament vom 24. Mai 1997 hatte der Erblasser sein Vermögen aus drei Teilen bestehend gesehen, nämlich Kapitalvermögen, Immobilienbesitz und Geschäftsanteile und erklärt, dass es sein Wille sei, dass Kapitalvermögen und Immobilienbesitz in einer Art Erbengemeinschaft oder der bestmöglichen Rechtskonstruktion zusammenbleiben und verwaltet werden solle. Von dieser Erbengemeinschaft sollten zunächst die Kinder N. H., T. G. und P. G. je 20% erhalten und der Rest entsprechend der erzielten schulischen Ausbildung verteilt werden. Betreffend die Bw. verfügte der Erblasser, dass ihr Vormund zur Abdeckung der Ansprüche auf Unterhalt monatlich S 25.000,00 erhalten solle und dass die Bw. - auch zur Abdeckung ihres gesetzlichen Pflichtteils - monatlich S 40.000,00 bis zu ihrem Ableben erhalten solle. Den Erben N. H., Se. G. und So. G. legte der Erblasser die Haftung für die Auszahlung dieses Betrages auf.

Mit Testament vom 12. Juli 1998 änderte der Erblasser sein Testament ua. dahingehend, dass er nunmehr N. H. zu 40%, T. G. und P. G. zu je 30% als Erben einsetzte. Weiters verfügte der Erblasser, dass der Bw. an ihrem 25. Geburtstag S 10.000.000,00 von der Erbengemeinschaft ausbezahlt werden solle.

Am 19. Juli 1998 teilte der Erblasser Frau B. G. mit, dass er zur Ansicht gekommen sei, dass die bestmögliche Rechtskonstruktion für seine Erben jene der Privatstiftung wäre und erklärte ihr gegenüber mündlich als seinen letzten Willen, dass seine Erben als Erbengemeinschaft eine Privatstiftung errichten sollen.

Als Verwalterin der Erbengemeinschaft bestimmte der Erblasser Frau L. W.. Frau L. W. hatte diese Funktion ursprünglich bis zum 7. Juni 2013 übernommen (Protokoll vom 26. August 1998) jedoch in der Folge mit Ablauf des Jahres 1998 zurückgelegt (Protokoll vom 12. Februar 1999). Nach einvernehmlicher Auslegung der Testamente, wonach T. G. und P. G. zu je 30 % und N. H. zu 40% als Erben berufen worden seien, wurden entsprechende Erbserklärung abgegeben, welche mit Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes vom 23. Februar 1999 angenommen wurden und in Folge dessen den Erben die Besorgung, Benützung und Verwaltung des Nachlasses eingeräumt wurde.

Mit der Erhebung hinsichtlich der im Testament angeordneten "bestmöglichen Rechtskonstruktion" der Erbengemeinschaft wurde von Frau L. W. die TPA Treuhandpartner Austria Wirtschaftstreuhand GmbH beauftragt, wobei diese Erhebungen zum 31. Dezember 1998 noch nicht abgeschlossen waren (Protokoll 11. März 1999).

Mit Stiftungsurkunde vom 12. November 1999 wurde von der Bw., T. G., P. G. und ihrer Mutter Mag. B. G. *"zum Zwecke der weitgehendsten Erfüllung der .....in seinem Testament vom 24. Mai 1997, Seiten 1, 3 und 6, getroffenen Anordnungen (Auflagen), wonach das vom Erblasser hinterlassene Kapitalvermögen und der Immobilienbesitz in einer Art Erbengemeinschaft oder bestmöglichen Rechtskonstruktion bis zum 7. Juni 2013 zusammenbleiben und verwaltet werden sollte"*, die E. Privatstiftung errichtet.

Die pflichtteilsberechtigte Bw. hat, wie im Protokoll vom 15. Dezember 1999 festgehalten, von der Annahme der ihr vom Erblasser ausgesetzten verschiedenen Vermächnisse Abstand genommen und, da die Legate wertmäßig weit unter dem Betrag der Pflichtteilsforderung gelegen wären, ihren im Pflichtteilsausweis mit S 24.473.970 ausgewiesenen Pflichtteil zur Gänze in Anspruch genommen.

Mit am 15. Dezember 1999 notariell bekräftigtem Erbschaftschenkungs- und Nachstiftungsvertrag brachten T. G. und P. G. und die Bw. alle Rechte und Verbindlichkeiten als Erben, Vorausvermächtnisnehmer und Pflichtteilsberechtigte etc., *"im Wege der Erbschaftsschenkung gemäß § 1278 ff ABGB"* in die E. Privatstiftung ein, wobei zusätzlich vereinbart worden war, dass die E. Privatstiftung entgegen der dispositiven Auslegungsregel des § 1279 ABGB alle Recht und Verbindlichkeiten erwerbe, die, aus welchen letztwilligen Titeln auch immer, einschließlich des Titels aus dem Noterbrecht, den Kindern G. zustehen

und die E. Privatstiftung erklärte ua. ausdrücklich in Rechtsstellung der Pflichtteilsberechtigten einzutreten.

Zwischen der Erbin N. H. und der E. Privatstiftung, Rechtsnachfolgerin der Erben T. G. und P. G., wurde in der Folge ein Erbteilungsübereinkommen abgeschlossen, in welches auch die der E. Privatstiftung von der Bw. abgetretenen Pflichtteilsansprüche miteinbezogen wurden.

Mit der Aufteilung des Nachlasses zwischen der E. Privatstiftung und der Erbin N. H. wurden auch das Kapitalvermögen und der Immobilienbesitz aufgeteilt.

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem im Bemessungsakt einliegenden Auszug aus dem Verlassenschaftsakt (kundgemachte Testamente, Protokollen, Beschlüssen etc.) 3Axx des BG Innere Stadt Wien und aus den Prüfungsunterlagen ABNr.x/01 (Eidesstattliche Erklärung Mag. B. G. vom 22. Juni 2004, Erbschaftsschenkungs- und Nachstiftungsvertrag vom 14. Dezember 1999 und Erbteilungsübereinkommens vom 15. Dezember 1999) sowie aus den öffentlichen Daten und Urkunden der E. Privatstiftung im Firmenbuch.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG 1955) unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer. Diese Bestimmung und damit den Erbschaftssteuergrundtatbestand hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06-15 u.a. als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Bundesgesetzblatt vom 23. März 2007 (BGBl. I 2007/9) wurde die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG 1955 durch den Verfassungsgerichtshof entsprechend der Bestimmung des Art. 140 Abs. 5 B-VG kundgemacht. In dieser Kundmachung ist - entsprechend den Bestimmungen des B-VG - auch die vom VfGH in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008, beinhaltet.

Auf Grund des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches und nach Abs. 2 leg.cit gilt ua. auch als vom Erblasser zugewendet der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung (Z 1) und was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird (Z 4).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG 1955 entsteht die Steuerschuld für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung, somit im gegenständlichen Fall im Jahr 1999.

Erfüllt der Erbe eine wegen Formmangels nichtige Verfügung von Todes wegen, so ist auf Grund des § 9 ErbStG 1955 nur die Steuer zu erheben, die bei Gültigkeit der Verfügung des Erblassers zu entrichten gewesen wäre.

Nachdem der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis diese Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung gesetzt hat, bewirkt dies gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass diese Bestimmung des ErbStG 1955 auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden ist. Somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall, da dieser nicht Anlassfall - weder im engeren noch im weiteren Sinne - gemäß Art. 140 Abs. 7 B VG ist.

Zu den neben der Verfassungswidrigkeit eingebrachten Einwendungen ist zu sagen, dass die Bw. keinesfalls den Pflichtteil mit der Auflage erhalten hat, diesen in die Stiftung einzubringen und zwar selbst wenn aus den letztwilligen Verfügungen des Erblassers abgeleitet werden könnte, dass er die Errichtung einer Privatstiftung angeordnet habe, damit Kapitalvermögen und Immobilienbesitz zusammenbleibe und verwaltet werde.

Es war allenfalls der Wille des Erblassers, dass das Kapitalvermögen und der Immobilienbesitz von den Erben in eine Privatstiftung eingebracht werden soll, wäre diese dafür eine mögliche Rechtskonstruktion.

Die Bw. hatte aber weder auf Grund des Testamentes noch nach Ausschlagung ihres Vermächtnisses und Inanspruchnahme ihres Pflichtteilsrechtes einen Anspruch auf einen Teil des zu widmenden Kapitalvermögens oder des Immobilienbesitzes. Dieses Vermögen stand nur den Erben zu.

Der Bw. waren entsprechend der Testamente vom Erblasser lediglich (erst später fällig werdende) Geldansprüche zugedacht. Auch beim letztlich geltend gemachten Pflichtteilsanspruch handelt es sich um eine bloße Geldforderung.

Die Bw. selbst ist weder Rechtsnachfolgerin des Erblassers, noch ist die Privatstiftung - ungeachtet der Vorstellungen der Vertragsparteien - Gesamtrechtsnachfolgerin der Bw.

Dem Willen des Erblassers entsprechend wäre, soweit die zugedachten Vermächtnisse bzw. der Pflichtteilsanspruch nicht bereits vor der Einbringung der Erbansprüche in die Privatstiftung beglichen worden sind, nach Einbringung des zu widmenden Vermögens allenfalls eine Geldforderung gegenüber der Erbengemeinschaft bzw. der Privatstiftung als (Gesamt-)Rechtsnachfolgerin der Erben zugestanden.

Im Übrigen wurde der Wille des Erblassers mit der gewählten Vorgangsweise nicht erfüllt, da das Kapitalvermögen und der Immobilienbesitz zwischen der Privatstiftung als

Rechtsnachfolgerin zweier Erben und der dritten Erbin, welche sich nicht an der Privatstiftung beteiligte, aufgeteilt wurde.

Dem Willen des Erblassers hätte es allenfalls entsprochen, wenn alle Erben ihre Erbteile (Anteile am Kapitalvermögen und Immobilienbesitz) in die Privatstiftung einbringen hätten können und diese auch tatsächlich eingebracht hätten.

Die Beteiligung der Bw als Stifterin - im Sinne einer Beteiligung an der Erbengemeinschaft - findet im Willen des Erblassers keine Deckung.

Für eine nichtige Verfügung von Todes wegen, die durch die Einbringung des Pflichtteilsanspruches der Bw. in die E. Privatstiftung erfüllt worden wäre, fehlt jeglicher Anhaltspunkt.

Es erübrigen sich daher Überlegungen, ob eine Auflage, den Pflichtteilsanspruch in eine Stiftung einzubringen auf Grund des § 774 ABGB überhaupt gültig wäre (siehe Sprung/Fink, Letztwillig angeordnete Nachlaßverwaltung im österreichischen Recht, JBl 1996, 205 (C.III.2 Pflichtteilsrechtliche Beschränkungen)).

Die Bw. hat ihren unbestritten in Höhe von S 24.473.970,00 bestehenden Pflichtteilsanspruch geltend gemacht und darüber verfügt, indem sie diesen Anspruch in die E. Privatstiftung eingebracht hat.

Aus dem Titel der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches ist daher gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 die Pflichtteilsforderung als Erwerb von Todes wegen der Besteuerung zu unterziehen.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist der Pflichtteilsanspruch im Sinne der Klarstellung durch das Hofdekret vom 31. Jänner 1844, JGS 781, kein Anspruch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses, sondern ein Anspruch auf Auszahlung eines entsprechenden Wertes in Geld.

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 (vgl. VwGH 27.01.1999, 98/16/0365; UFS 4.7.2006, RV/0618-L/02).



Zum Einwand, dass der Pflichtteil nur aus Wertpapieren bezahlt hätte werden können, ist zu sagen, dass eine Abgeltung mit Wertpapieren nicht erfolgt ist und im Übrigen der sich aus dem endbesteuerten Vermögen auf Grund des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG 1955 ergebende "überschießende Steuervorteil" der Bw. aliquot zugerechnet wurde. (vgl. UFS vom 02.05.2008, RV/0965-W/07).

Zum Einwand, dass die Bw. durch den Verfahrensablauf nicht mehr die Möglichkeit gehabt habe, Anlassfall zu werden und dem damit verbundenen Ersuchen um Nachsicht ist zu sagen, dass Sache im gegenständlichen Berufungsverfahren die Festsetzung der Erbschaftssteuer ist und dabei für die Berücksichtigung von Billigkeitsgründen kein Raum ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Dezember 2012