



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch Senat4 über die Berufung der M, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 15. Juli 2009 betreffend Erbschaftssteuer am 14. April 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, mit 3,5 v. H. von € 32.800, sohin im Betrag von € 1.148, festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Laut Verlassenschaftsabhandlung nach dem 2007 verstorbenen Herrn G hatte dieser im Erbvertrag samt wechselseitigem Testament aus 1996 die Gattin A zur Alleinerbin bestimmt, dies verbunden mit dem Wunsch, dass die drei erbl. Kinder M (= Berufungswerberin, Bw), B und C keine Pflichtteilsansprüche stellen mögen. Im Abhandlungsprotokoll vom 26. Mai 2008 wurde festgehalten:

"Die Tochter M und die Söhne B und C erklären hiemit, das ihnen gesetzlich zustehende Pflichtteilsrecht geltend machen zu wollen und beantragen die Inventarisierung und Schätzung des Nachlasses.

Einvernehmlich wird vereinbart, dass bis zum 10.6.2008 ein Sachverständiger vorgeschlagen wird.

Es wird auch bereits darauf hingewiesen, dass bei Ermittlung des Pflichtteils eventuell bereits erfolgte Schenkungen miteinzuberechnen sein werden. ..."

Zugleich hat die Witwe die unbedingte Erbantrittserklärung zum gesamten Nachlass abgegeben.

Laut dem in der Abhandlungstagsatzung am 1. Juli 2009 "infolge Ersuchens der Pflichtteilsberechtigten" errichteten Inventar waren an Aktiva verzeichnet:

eine Liegenschaftshälfte (Wohnhaus, Verkehrswert lt. Gutachten € 549.600); eine Schreibutensilien-, Glas- und Münzsammlung (letztere lt. Gutachten mit dem Wert von € 12.666); ein Pkw; mehrere Bankguthaben zusammen rund € 175.147.

Nach Abzug der Passiva, Gebühren und Kosten, darunter die Sachverständigengebühren von rund € 5.936, wurde der (berichtigte) Reinnachlass im Betrag von € 727.632,68 festgestellt. Davon ausgehend wurde zunächst der jeweilige Pflichtteilsanspruch (Quote je 1/9) im Betrag von € 80.848,08 bzw. unter Berücksichtigung eines Vorausempfanges der Bw für diese letztlich im Betrag von € 78.264,08, für die beiden Brüder mit je € 81.171,08, ermittelt. Gleichzeitig wurde seitens der Witwe/Alleinerbin eine Stellungnahme ("Vorbringen für die Nachlassverhandlung am 1.7.2009") zu Protokoll gegeben, wonach sie das Inventar in der vorliegenden Form hinsichtlich der Wertansätze, des sich hieraus ergebenden Reinachlasses sowie hinsichtlich der sich daraus ergebenden Pflichtteilsansprüche nicht anerkenne. Konkret wurde der Liegenschaftswert, der Wert der Münzsammlung ("*zumindest € 34.000 lt. Ausrufpreis des Dorotheums*") sowie die Nachlasszugehörigkeit eines Sparbuches bestritten, woraus sich insgesamt der Reinnachlass mit nur € 311.340,10 ergebe.

Das Finanzamt hat daraufhin ua. der Bw mit Bescheid vom 15. Juli 2009, StrNr, ausgehend von einem erworbenen Pflichtteil von € 81.171 und nach Abzug des Freibetrages von € 2.200, sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage € 78.971 gem. § 8 Abs. 1 (Stkl. I) ErbStG die 6%ige Erbschaftssteuer im Betrag von € 4.738,26 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, laut Erklärung des abhandelnden Notars ergebe sich aus der Ermittlung der Höhe des Pflichtteilsanspruches kein unmittelbarer Zahlungsanspruch gegenüber der Erbin und müsse der Anspruch durch die Bw erst geltend gemacht werden. Aufgrund der weitgehenden Bestreitung des Inventars durch die Erbin sei die Höhe des Pflichtteilsanspruches derzeit völlig ungewiss. Da die Bw bisher den Pflichtteilsanspruch nicht geltend gemacht habe, weshalb die Steuerschuld noch nicht entstanden sei, wäre daher der Bescheid aufzuheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde dahin begründet, dass die Steuerschuld mit Geltendmachung des Pflichtteils entstehe und laut Protokoll vom 26. Mai 2008 "hiemit das Pflichtteilsrecht geltend gemacht" werde, welches im Protokoll vom 1. Juli 2009 in Höhe von € 81.171,08 einvernehmlich vereinbart worden sei.

Mit Vorlageantrag wurde auf das beiliegende Schreiben des Notars X "zur Interpretation des Protokolles vom 26. Mai 2008" verwiesen und vorgebracht, dass in Übereinstimmung mit dem Verständnis der Bw mit der dortigen Formulierung noch nicht die tatsächliche Geltendmachung des Pflichtteiles gemeint gewesen sei, sondern lediglich die Inventarisierung und Schätzung des Nachlasses als Entscheidungsgrundlage für eine spätere Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches beantragt worden wäre. Es wäre danach auch ein Verzicht noch möglich gewesen. Der Pflichtteil sei bisher weder gerichtlich noch außergerichtlich durch einen hierfür erforderlichen gesonderten Rechtsakt von der Bw geltend gemacht worden. Es stünde der Bw hiezu gemäß § 1487 ABGB eine Frist von drei Jahren zur Verfügung. Die Steuerschuld sei daher jedenfalls nicht vor dem 1. August 2008 entstanden, ab welchem Stichtag das ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben worden sei. Im Übrigen sei das Inventar von der Erbin bestritten und der Pflichtteilsanspruch der Bw in Höhe von € 78.264,08 beziffert worden, sodass von einer "einvernehmlichen Vereinbarung" hinsichtlich der Höhe des Pflichtteiles von € 81.171,08 keine Rede sein könne. Das Finanzamt habe es unterlassen, zur Entstehung der Steuerschuld wie auch zur Höhe des Pflichtteiles abklärende Erhebungen durchzuführen, weshalb auch wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften der Bescheid rechtswidrig und folglich aufzuheben sei.

Es wurde die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Der UFS hat Einsicht genommen in den bezughabenden Abhandlungsakt 1Axx des BG XX, woraus ua. hervorkommt:

- 1.) Im Schreiben des Notars X vom 7. Jänner 2008 wird der Bw die letztwillige Verfügung des Erblassers dargelegt und weiter ausgeführt: *"Hiezu möchte ich Sie davon in Kenntnis setzen, dass selbstverständlich die Kinder einen Pflichtteilsanspruch ... haben. Es steht Ihnen auch das Recht zu, die Inventarisierung und Schätzung des Nachlasses zu beantragen ... und ersuche um Mitteilung, ob ... Pflichtteilsansprüche geltend und eventuell die Inventarisierung und Schätzung des Nachlasses beantragt werden. ... Sollten die Kinder jedoch auf die ihnen zustehenden Pflichtteilsansprüche verzichten wollen, möge dies bitte mitgeteilt werden. ..."*
- 2.) Laut auf obigem Schreiben befindlichen Aktenvermerken (zu darauffolgenden Telefonaten) werden sich *"die Kinder wegen Pflichtteil melden"* bzw. dazu *"intern Gespräche führen"*.
- 3.) Im Schreiben vom 28. Feber 2008 verweist der Notar auf eine Mitteilung des Bruders C, wonach er einen Pflichtteilsverzicht beabsichtige, und ersucht die Bw, sich dahin zu äußern und bekannt zu geben, ob ein allfälliger Verzicht schriftlich erklärt oder in der Erbverhandlung zu Protokoll gegeben werden wolle.
- 4.) Im Schreiben vom 27. März 2008 an die Bw ersucht der Notar nochmals *"... um möglichst umgehende Mitteilung, ob Sie nun die Ihnen gesetzlich zustehenden Pflichtteilsansprüche"*

geltend machen wollen oder ... auf die Pflichtteilsansprüche ... verzichten werden. Im ersteren Falle steht Ihnen selbstverständlich das Recht zu, die Inventarisierung und Schätzung des Nachlasses zu beantragen. ..."

5.) Auf dem Schreiben des Notars vom 16. April 2008, worin die Erbverhandlung anberaumt wird, befindet sich zur Bw folgender Aktenvermerk zum Telefonat vom 25. April 2008:

*"Sie hat Kenntnis über ihren Pflichtteilsanspruch, **macht diesen auch geltend** – wird sich hierzu mit RAXx (Anm.: anwaltlicher Vertreter der Erbin) in Verbindung setzen. ..."*

6.) Schreiben des Notars vom 5. Mai 2008 zu ev. Terminverlegung, und weiter: *"Vielleicht ist RAXx aber auch bereit, zu einem nochmaligen Termin zusammenzukommen, um erst dort die Erbschaft anzutreten usw., oder zu einem neuerlichen Termin, um über eine Pflichtteilsregelung zu verhandeln. ..."*

7.) Protokoll über die Abhandlungstagsatzung am 26. Mai 2008, worin die erbl. Kinder *"hiemit erklären, das ihnen gesetzlich zustehende Pflichtteilsrecht geltend machen zu wollen und ... die Inventarisierung und Schätzung des Nachlasses"* beantragen.

8.) Schreiben der Erbin an den Notar vom 3. Juni 2008, worin sie sich zum Wert ua. der Münzsammlung äußert und abschließend ausführt:

"Ich bin es nunmehr leid und es ist mir ein Horror und eine Zumutung, daß ich meine alten Tage mit dem Verscherbeln dieser Dinge zubringen sollte, nur um die Gier meiner beiden Kinder zu befriedigen. Es kann doch nicht sein, daß eine Seite nur fordert und Bedingungen stellt ..."

9.) Schreiben der Bw an den Notar vom 9. Juni 2008:

"... Unter den veränderten Umständen, die sich für mich aus dem Schreiben unserer Mutter ergeben, bin ich dafür, auch die Sammlungen in die Inventarisierung und Schätzung des Nachlasses aufzunehmen. Als Sachverständigen für die Immobilie schlage ich Herrn P ... vor. Wenn keine Einigung zustande kommt, ersuche ich Sie, einen Sachverständigen Ihrer Wahl zu bestellen."

10.) Schreiben des Notars vom 11. Juni 2008: *"Frau M hat schriftlich beantragt, auch zu den im Nachlass befindlichen Sammlungen ... eine Schätzung vornehmen zu lassen. ..."*

11.) Schreiben der Bw an den Notar vom 17. Juni 2008, worin sie zwecks Schätzung zweier Sammlungen (Glas und Schreibgeräte) den Sachverständigen S vorschlägt.

12.) Aktenvermerk des Notars auf vorgenanntem Schreiben zu einem Telefonat vom 3. Juli 2008 mit RAXx: *"Er versucht nochmals, eine einvernehmliche Regelung zu den Pflichtteilen zu erreichen ..."*

13.) Laut anschließendem Schriftverkehr wird über die Bestellung der Sachverständigen, vorliegende Gutachten, Stellungnahme zum Liegenschaftsgutachten durch die Erbin etc. informiert.

14.) Im Schreiben vom 21. Jänner 2009 wird vom Notar ein Verhandlungstermin avisiert und mitgeteilt, dass sich der Pflichtteil aus dem Reinnachlass abzüglich der Verfahrenskosten berechnen wird.

15.) Schreiben des RAXx vom 21. Jänner 2009: Darin werden die Vorstellungen der Erbin hinsichtlich der Höhe bzw. Form der Abgeltung der einzelnen Pflichtteile dargelegt. Lt. darauf befindlichem Aktenvermerk des Notars zu einem Telefonat mit RAXx am 12. Feber 2009 ersucht dieser, den Termin für die Erbverhandlung abzuberaumen, *"da auf eine Einigung zu den Pflichtteilen hingearbeitet wird."*

16.) Schreiben des RAXx vom 25. Feber 2009:

"... Tatsächlich kommt als Lösung nur eine Abgeltung der bestehenden Pflichtteilsansprüche nach dem verstorbenen Herrn G in Betracht. ... Nach einer überschlagsmäßigen Berechnung ergibt sich somit ein reiner Nachlasswert von € 270.000. Der auf die pflichtteilsberechtigten Erben entfallende Wertanteil wäre somit € 30.000. ... Was Frau M betrifft, so hat sich diese die seinerzeit von ihrem verstorbenen Vater erhaltenen S 40.000, welche ihr als Heiratsgut im Jahr 1984 zugekommen sind, ebenso auf den Pflichtteil anrechnen zu lassen, sodass der entsprechende Gegenwert von den € 30.000 in Abzug gebracht werden müsste ... sodass ein Betrag von € 27.093,10 dem Barwert des Pflichtteilsanspruches der Frau M entsprechen würde. ..."

17.) Schreiben der Erbin an den Notar vom 20. April 2009:

"... Mit meinen Nerven bin ich am Ende ... Ich habe nie die Auszahlung des Pflichtanteils – das Hoffen und Erwarten im Testament war ja sofort hinfällig – in Frage gestellt, mehr steht den Kindern wohl nicht zu. Die zu hohe Schätzung der Liegenschaft ... muß ich hinnehmen. Ich bitte Sie um irgendeine aber baldige Erledigung dieser "leidigen Sache". ..."

18.) Aktenvermerk des Notars zu einem Telefonat mit der Bw am 9. Juni 2009:

"Eine Einigung zu den Pflichtteilsansprüchen wird – zumindest aus ihrer Sicht – nicht möglich sein. Sie ersucht daher um Anberaumung der abschließenden Erbverhandlung ..."

19.) Protokoll über die abschließende Verhandlung am 1. Juli 2009 samt Inventarserrichtung und betragsmäßiger Ermittlung der Pflichtteilsansprüche ausgehend von dem (von der Erbin bestrittenen) Reinnachlass (siehe eingangs).

In Beantwortung eines Vorhaltes des UFS wurde seitens der Erbin im Schreiben vom 10. März 2010 ua. mitgeteilt, dass die Bw keinen Pflichtteilsverzicht abgegeben habe. Es sei der Bw auf ihre Pflichtteilsansprüche ein Betrag von € 35.000 zur Anweisung gebracht worden. Dazu wurde in der Beilage eine Ablichtung des Überweisungsauftrages (ohne ersichtliches Datum) übermittelt. Weitere Ansprüche seien weder gestellt worden noch zur Zahlung gelangt.

Obiges Schreiben wurde der Bw mit Vorhalt des UFS vom 23. April 2010 zur Kenntnis gebracht; ebenso die vorläufige Rechtsansicht des UFS, dass zufolge des Inhaltes des

Abhandlungsaktes von der Geltendmachung des Pflichtteiles spätestens in der Abhandlungstagsatzung am 26. Mai 2008 auszugehen sei.

Im Antwortschreiben vom 20. Mai 2010 hat die Bw darauf erwidert, sie könne sich dieser Ansicht nicht anschließen. Der Aktenvermerk, worauf der UFS ua. Bezug nehme, könne keinerlei Relevanz für die Entstehung der Steuerschuld haben. Die Bw habe dem Notar im Vorfeld zur Verhandlung am 26. Mai 2008 lediglich telefonisch mitgeteilt, dass sie die von ihm vorgeschlagene Verzichtserklärung nicht abgebe. Sie habe sich nicht auf eine bestimmte Entscheidung festlegen wollen. Die Mutter/Erbin habe den Teilbetrag (€ 35.000) auf den im Abhandlungsprotokoll vom 1. Juli 2009 als Pflichtteilsanspruch angeführten Betrag aus eigener Initiative bezahlt.

Nachdem die Bw am 9. Dezember 2010 telefonisch mitteilte, sie beabsichtige demnächst – wegen sonstigen Ablaufes der dreijährigen Frist zur Klagseinbringung – den vollen Pflichtteil gegen die Erbin gerichtlich einzuklagen, wurde die Bw um ehestmögliche Übermittlung der Klagsschrift ersucht und davon in Kenntnis gesetzt, dass der UFS eine Aussetzung des Verfahrens bis zum Abschluss des Gerichtsverfahrens deshalb in Betracht ziehe, weil im dortigen Verfahren wohl erstmals auch die Höhe des beanspruchten Pflichtteiles, sohin die bislang unbestimmte steuerliche Bemessungsgrundlage, festgestellt werde (Vorhalt vom 30. Dezember 2010).

In der Stellungnahme vom 17. Jänner 2011 führt die Bw aus, sie habe nach reiflicher Überlegung von einer Klage gegen die Mutter abgesehen, weshalb eine Aussetzung des Verfahrens nicht notwendig sei. Sie habe mittels beiliegendem eingeschriebenen Brief an die Mutter vom 18. Dezember 2010 ihren Pflichtteil geltend gemacht und sich diesbezüglich mit dem bereits überwiesenen Betrag von € 35.000 einverstanden erklärt. Der Brief lautet auszugweise wie folgt:

"Bevor die Frist abläuft mache ich also hiermit meinen Pflichtteilsanspruch bei Dir als Alleinerbin geltend. Bezüglich der Höhe könnten wir noch streiten, ich akzeptiere aber den Betrag von € 35.000, den Du mir mit dem Verwendungszweck "Pflichtteil" schon im Jahr 2009 überwiesen hast, ohne dass ich damals meinen Anspruch bereits geltend gemacht hätte, als Wert meines Pflichtteils abzüglich des Vorempfangs meines Heiratsgutes aus dem Jahre 1983."

Obige Angaben (keine Klagseinbringung etc.) wurden von Seiten der Erbin als zutreffend bestätigt (Schreiben vom 21. Feber 2011).

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Pflichtteilsanspruch, Entstehung der Steuerschuld:

Der Erbschaftssteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG (idF vor BGBl I 2007/9, in Geltung ab 1. August 2008) Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltendgemachten Pflichtteilsanspruches.

Pflichtteil ist jener Erbteil, den bestimmte nahe Verwandte mindestens erhalten müssen. Der Pflichtteilsberechtigte ist kein Erbe; sein Anspruch ist grundsätzlich eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld. Den erbl. Kindern steht grundsätzlich ein Pflichtteilsanspruch im Ausmaß der Hälfte des gesetzlichen Erbteiles (§ 765 ABGB) zu, sohin im Berufungsfall der Bw (Tochter) – neben der erbl. Witwe und zwei Geschwistern – ein Neuntel vom Nachlasswert.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG entsteht die Steuerschuld für den Erwerb eines geltendgemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. Damit wird der Pflichtteilsanspruch 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* (vgl. 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 geltendgemacht hat.

Der Umstand, dass bloß die Auszahlung der Pflichtteilsforderung durch die Erbin hinausgeschoben ist, ist für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ohne Bedeutung (siehe zu vor: *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 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 geltendgemacht 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."* Tatsächlich strittig gewesen sei aber im Beschwerdefall nur die Höhe des - laufend und ernsthaft erhobenen - Pflichtteilsanspruches.

Im Erk. vom 18.11.1993, 88/16/0163, führt der VwGH - auch unter Verweis auf obzitiertes Erk. vom 2.4.1958 - 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."*

Im Gegenstandsfalle stellt sich nunmehr die Sachlage anhand der Einsichtnahme in den Verlassenschaftsakt 1Axx des BG XX so dar, dass die pflichtteilsberechtigte Bw von Beginn an nicht nur laufend in das Abhandlungsverfahren einbezogen war und über dessen Fortgang informiert wurde, sondern sich auch wiederholt aktiv an dem Verfahren z.B. in der Weise beteiligt hat, als sie etwa zum Zweck der Inventarisierung und Schätzung des Nachlassvermögens Sachverständige benannt hat. Nach mehrfachen Versuchen seitens des abhandelnden Notars, die Bw dahingehend zu einer Äußerung zu bewegen, ob sie nun – entsprechend dem Wunsch des Erblassers – einen Pflichtteilsverzicht abgeben wolle oder aber den Pflichtteil geltend macht *und* diesfalls die Inventarisierung und Schätzung des Nachlasses beantragt, hat die Bw im Telefonat vom 25. April 2008 dem Notar bekannt gegeben, dass sie den Pflichtteil geltend macht (siehe Aktenvermerk des Notars auf dem Schreiben vom 16. April 2008, Abhandlungsakt S. 79).

Fest steht nach eigenen Angaben der Bw (lt. Antwortschreiben vom 20. Mai 2010) sowie den Angaben der Erbin (im Schreiben vom 10. März 2010) auch, dass die Bw jedenfalls keinen Pflichtteilsverzicht abgegeben hat.

In der anschließenden Tagsatzung vom 26. Mai 2008 haben die Bw und die weiteren Pflichtteilsberechtigten ausdrücklich zu Protokoll gegeben, den Pflichtteil "geltend machen zu wollen" und haben die Inventarisierung und Schätzung des Pflichtteiles beantragt. Ab diesem Zeitpunkt wurde – neben der Bestellung von Sachverständigen - zwischen den Beteiligten

ausschließlich mehr über eine allenfalls noch mögliche Pflichtteilsregelung, dh. in welcher Höhe und in welcher Form die Pflichtteile abzugelten seien, verhandelt. Dazu hat die Bw dem Notar im Telefonat vom 9. Juni 2009 (Abhandlungsakt S. 90) mitgeteilt, eine Einigung hinsichtlich der Pflichtteilsansprüche sei aus ihrer Sicht nicht möglich, sie ersuche um Anberaumung der abschließenden Verhandlung. Laut dem Protokoll zu dieser Tagsatzung am 1. Juli 2009 hat die Erbin das darin errichtete Inventar weitgehend bestritten und die hieraus ermittelten Pflichtteilsansprüche der Höhe nach nicht anerkannt. Eine Vereinbarung über die Höhe der auszubehandelnden Pflichtteile ist folglich nicht zustande gekommen.

Im Hinblick auf obige einhellige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach es bereits genügt, einem Anwalt Vollmacht zu erteilen und den Pflichtteilsberechtigten vom Fortgang des Verlassenschaftsverfahrens zu verständigen, um darauf schließen zu müssen, dass der Pflichtteil hiedurch geltendgemacht wurde, bzw. wonach - auch ohne ausdrückliche Erklärung - durch jegliches ernsthafte Erkennbarmachen seitens des Pflichtteilsberechtigten, den Anspruch wahrnehmen und jedenfalls nicht darauf verzichten zu wollen, der Pflichtteil bereits geltendgemacht wird, ist aber angesichts obiger Umstände ohne Zweifel davon auszugehen, dass *spätestens* zum Zeitpunkt der Abhandlungstagsatzung am 26. Mai 2008 der Pflichtteilsanspruch ernsthaft gegenüber der Erbin geltendgemacht worden war. Abgesehen davon, dass die Bw im Verfahren durchgehend als Pflichtteilsberechtigte aufgetreten ist und sich auch aktiv am Verfahren beteiligt hat, erhellt dies eindeutig auch daraus, dass spätestens ab diesem Zeitpunkt (26. Mai 2008) im Rahmen der gleichzeitig beantragten Inventarisierung und Schätzung des Nachlasses – also einem aus dem zustehenden Pflichtteilsanspruch erfließenden Recht zwecks Wahrung der Interessen der Bw, welches allein der rechnerischen Feststellung des Pflichtteilsbetrages dient – nur mehr hinsichtlich der Höhe des Anspruches Streit bestanden hat. Eine mangelnde Übereinstimmung allein nur mehr über die Höhe des Anspruches hat aber zweifelsohne wohl zur Voraussetzung, dass die Wahrung des Pflichtteilsanspruches an sich, also dem Grunde nach, hinlänglich feststeht. Zudem ist unbestritten, dass die Bw nie einen Pflichtteilsverzicht abgegeben hat.

Der Einwand der Bw, der Pflichtteil sei von ihr mangels – nach ihrer Ansicht - hiezu erforderlichem gesonderten Rechtsakt gegenüber der Erbin jedenfalls nicht vor dem 1. August 2008, weder gerichtlich noch außergerichtlich, geltend gemacht worden, vermag daher der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Nach dem oben dargelegten Inhalt des Abhandlungsaktes ist nach Ansicht des UFS vielmehr davon auszugehen, dass die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches spätestens in der Abhandlungstagsatzung am 26. Mai 2008 erfolgte. Damit ist gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG die Steuerschuld entstanden.

Der allein noch strittigen Höhe des laufend und ernsthaft erhobenen Pflichtteilsanspruches kommt dagegen ebenso wie dem Umstand, wann tatsächlich die Abgeltung des Pflichtteiles stattgefunden hat, keinerlei rechtliche Bedeutung zu.

2.) Höhe des erworbenen Pflichtteiles:

Der Pflichtteilsanspruch der Bw, dh. ihre Geldforderung gegenüber der Erbin im Ausmaß der Quote von 1/9 vom Reinnachlass, wurde zufolge der Abhandlungstagsatzung am 1. Juli 2009 zwar im Betrag von € 78.264,08 – und nicht wie vom Finanzamt herangezogen mit € 81.171 - berechnet. Entgegen dem Dafürhalten des Finanzamtes handelt es sich dabei aber in keinsten Weise um eine betragsmäßig "einvernehmliche Vereinbarung" zwischen der Erbin und der Pflichtteilsberechtigten, sondern wurde ganz im Gegenteil seitens der Erbin der Großteil der lt. errichtetem Inventarium herangezogenen Wertansätze, welche als Grundlage für die Ermittlung des Reinnachlasses sowie der zu bestimmenden Pflichtteile dienen, angefochten und nicht anerkannt. Insgesamt war, wie aus dem Abhandlungsakt deutlich hervorkommt, das Abhandlungsverfahren mühsam und vor allem gekennzeichnet durch fortschreitende und immer heftiger werdende Divergenzen zwischen der Erbin und den erbl. Kindern im Hinblick auf eine allfällige Lösung betr. deren Ansprüche.

Die Erbin hat dann glaublich im Jahr 2009 der Bw den Geldbetrag von € 35.000 in Abgeltung deren Pflichtteilsanspruches überwiesen, wozu die Bw zunächst mitteilte, die Erbin habe diese Zahlung "aus eigener Initiative" vorgenommen, sie beabsichtige die gerichtliche Geltendmachung des vollen Pflichtteiles. Zuletzt hat die Bw dann "nach reiflicher Überlegung" von einer Klage gegen die Mutter abgesehen und dieser gegenüber erklärt, dass sie den Betrag von € 35.000 als Wert ihres Pflichtteiles akzeptiere (Schreiben vom 18. Dezember 2010).

Der deutsche BFH führt in seinem Urteil vom 19. Juli 2006, II R 1/05, in diesem Zusammenhang 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 hiervon gilt lediglich dann, wenn sich der Berechtigte nach ernstlichem Streit über die Höhe seines Pflichtteiles 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).

Für die Berufungsbehörde steht anhand der vorliegenden Umstände fest, dass gegenständlich nach ernstlichen Streitigkeiten über die Höhe des Pflichtteilsanspruches zwischen der Erbin und der Bw offenkundig eine vergleichsweise Regelung dahin getroffen wurde, dass sie sich mit weniger als dem ihr zustehenden - allerdings nicht anerkannten - Anspruch zufrieden gibt, sodass sie lediglich den Geldbetrag von € 35.000 als Pflichtteil erhält und – wie beiderseits bestätigt - keine weiteren Ansprüche mehr geltend macht. Diesfalls ist aber nach obiger Judikatur die Erbschaftssteuer lediglich vom tatsächlich erhaltenen Wert zu bemessen.

Gleichfalls unter Bedachtnahme auf das dem Erbschaftssteuerrecht immanente Bereicherungsprinzip ist sohin im Gegenstandsfall von einem Pflichtteilerwerb in Höhe von € 35.000 auszugehen und die Erbschaftssteuer nach Abzug des Freibetrages € 2.200 ausgehend vom steuerpflichtigen Erwerb von € 32.800 gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. I) mit 3,5 %, sohin im Betrag von **€ 1.148**, vorzuschreiben.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung insgesamt nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. April 2011