

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache E.P., gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 7. August 2008, betreffend Erbschaftssteuer, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), Geburtsjahrgang 1930, war bis Ende 2006 geschäftsführende Gesellschafterin einer Hotelbetriebs GmbH & Co KG.

Mit dem angefochtenen Bescheid schrieb das Finanzamt der Bf. Erbschaftssteuer in Höhe von € 48.882,69 vor. Begründend verwies das Finanzamt auf das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung sowie auf den hierüber abgefassten Bericht.

Im Prüfungsbericht wurde ausgeführt, dass die Bf. im Jahr 2003 als Vermächtnisnehmerin nach ihrer Tochter einen 60%igen Geschäftsanteil an der Hotelbetriebs GmbH & Co KG (Wert laut Teilwertbilanz zum Todestag der Tochter € 93.645,90) sowie an der Hotelbetriebs GmbH (gemeiner Wert nach dem Wiener Verfahren € 8.353,51) erworben habe, weiters zwei Fünftel an der Liegenschaft A. (anteiliger Einheitswert dreifach € 96.102,54). Abzüglich der Nachlassverbindlichkeiten in Höhe von € 7.998,60 habe der Wert des Vermächtnisses somit € 190.103,35 betragen. Für das angefallene Vermögen sei die Befreiung gemäß § 15a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 in Anspruch genommen worden und keine Erbschaftssteuer zur Vorschreibung gelangt.

Mit Übergabsvertrag vom 21. Dezember 2006 habe die Bf. ihre Geschäftsanteile an den Gesellschaften an die Ehegatten J.M. und E.M. übergeben. Die Liegenschaft A. habe die Bf. vorher als Sacheinlage – mit ausbedungenen Gegenleistungen – in die KG eingebracht. Diese Gegenleistungen seien ein mit € 120.000,00 zu bewertendes Wohnungsgebrauchsrecht, eine monatliche Versorgungsrente von € 2.500,00 (kapitalisierter Wert nach versicherungsmathematischen Grundsätzen € 270.378,63), die

volle Verpflegung (kapitalisierter Wert nach versicherungsmathematischen Grundsätzen € 27.037,86) sowie ein Entfertigungsbetrag an den Sohn der Bf. im abgezinsten Wert von € 43.234,05 gewesen. Der Gesamtwert der Gegenleistungen betrage somit € 460.650,54.

Diesen Gegenleistungen stehe der Wert des übertragenen Vermögens in Höhe des Teilwertes der Hotelbetriebs GmbH & Co KG laut vorgelegter Teilwertbilanz, zuzüglich des dreifachen Einheitswertes des Grundstückes B. , somit € 55.596,36, gegenüber; weiters der gemeine Wert der Hotelbetriebs GmbH in Höhe von € 14.000,00; insgesamt somit € 69.596,36.

Angesichts der bedungenen Gegenleistungen sei die Übergabe vom 21. Dezember 2006 entgeltlich erfolgt. Ob ein entgeltliches oder unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliege, sei nach steuerlichen Werten, die auf das Erbschaftssteuergesetz Anwendung finden, zu beurteilen. Die Steuer für den im Jahr 2003 begünstigten Erwerb sei – im Hinblick auf die nicht eingehaltene Frist von fünf Jahren gemäß § 15a ErbStG – nachzuerheben.

Die Bf. erhob Berufung und führte zunächst aus, dass die Bf. am 21. Dezember 2006 ihre Geschäftsanteile an ihre Nichte E.M. und deren Gatten J.M. zu gleichen Teilen übergeben habe. Es bestehe somit ein verwandtschaftliches Naheverhältnis. Die Einbeziehung des Wohnungsgebrauchsrechtes in die Gegenleistung sei unrichtig, da sich die Bf. dieses Wohnungsgebrauchsrecht, in der von ihr seit der Errichtung des Hauses benützten Wohnung, bereits anlässlich der vor der Übergabe durchgeführten Sacheinlage selbst eingeräumt habe. Der Wert des von den Übernehmern erhaltenen Vermögens sei dadurch nicht geschmälert, da die von der Bf. innegehabte Wohnung den Ertragswert des Hotelbetriebes nicht beeinflusse. Die Gegenleistung betrage daher richtig € 340.650,54.

Der Unternehmenswert der Hotelbetriebs GmbH & Co KG sei zum Stichtag 31. Dezember 2006 mit € 1.226.000,00 anzusetzen. Die Bf. wies darauf hin, dass diese Bewertung nach den Richtlinien des Fachgutachtens über Unternehmensbewertung KFS/BW1 des zuständigen Fachsenates der Kammer der Wirtschaftstreuhänder erstellt worden sei und lege die detaillierte Bewertung als Beilage zur Berufung vor. Somit ergebe sich unter Einbeziehung des unbestrittenen Wertes der GmbH-Anteile von € 14.000,00 ein hingegebenes Vermögen von € 1.240.000,00, dem die Gegenleistung von € 340.000,00 gegenüberzustellen sei. Der Wert der Schenkung betrage € 900.000,00.

Es liege ein krasses Missverhältnis zwischen erhaltener Leistung und Gegenleistung vor, der Übergabevorgang sei eine gemischte Schenkung. Die diesbezügliche Beurteilung sei nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht aufgrund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, sondern aufgrund eines Vergleiches der Verkehrswerte zu treffen. Die vom Finanzamt vorgenommene Bewertung widerspreche dieser höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Eine Schenkung im Sinne des § 3 Abs. 1 ErbStG liege vor. Auch die übrigen Voraussetzungen des § 15a Abs. 1 bis 3 ErbStG seien erfüllt, weshalb gemäß § 15a Abs. 6 ErbStG eine Nachversteuerung des Vermögensanfalles aus dem Jahr 2003 zu unterbleiben habe.

Die Bf. stellte den Antrag, im angefochtenen Erbschaftssteuerbescheid den anteiligen Freibetrag gemäß § 15a ErbStG (60% von € 365.000,00 = 219.000,00) zu berücksichtigen. Bei Ansatz des Freibetrages ergebe sich eine Steuerbemessungsgrundlage von Null.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und führte begründend gleichlautend wie schon im angefochtenen Bescheid aus. Weiters wies das Finanzamt darauf hin, dass aus seiner Sicht der Nachversteuerungstatbestand bereits mit dem Abschluss des Sacheinlagevertrages ausgelöst worden sei. Der Wert des Wohnungsrechtes sei in einem Nachtrag zum Sacheinlagevertrag, für den Fall des Verlustes dieses Rechtes, von den Beteiligten selbst mit € 120.000,00 angesetzt worden.

Der Einwand der Bf., dass nach Verkehrswerten eventuell eine gemischte Schenkung vorliege, werde nicht bestritten. Allerdings seien auch unentgeltliche Übertragungen des begünstigten Vermögens befreiungsschädlich. Nach dem Wortlaut des § 15a Abs. 6 ErbStG finde eine Nacherhebung nach Abs. 5 nur dann nicht statt, wenn die Weiterübertragung des begünstigten Vermögens einen nach Abs. 1 bis 3 steuerbegünstigten Erwerb darstelle. Für die Wertermittlung seien die Bestimmungen des § 19 ErbStG maßgeblich. Diesen folgend betrage der Wert des begünstigungsfähigen Vermögens, wie bereits im Prüfungsbericht ausgeführt, € 69.596,36. Bei Gegenüberstellung mit den vereinbarten Gegenleistungen komme es demnach zu keiner Schenkung, die nach den Vorschriften des § 15a Abs. 1 bis 3 befreit wäre. Dies auch nicht, wenn man das Wohnungsrecht nicht als Gegenleistung berücksichtigen würde.

Aufgrund des von der Bf. gestellten Vorlageantrages legte das Finanzamt die Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat vor und führte im Vorlagebericht noch aus, dass durch die mit Sacheinlagevertrag gegen Einräumung eines Wohnungsrechtes erfolgte Übertragung wesentlicher Teile aus der Verlassenschaft der Tochter bereits der Tatbestand der Nacherhebung gemäß § 15a ErbStG erfüllt sei. Für diese Übertragung durch Einbringung könne eine Begünstigung nicht in Betracht kommen. In weiterer Folge seien die von der Tochter geerbten Anteile an der Hotelbetriebs GmbH und an der Hotelbetriebs GmbH & Co KG (teilweise unentgeltlich) an E.M. und J.M. übertragen worden. Die Frage, ob die Vermögensübertragung an E.M. und J.M. eine Nacherhebung der Erbschaftssteuer auslöse, stelle sich allerdings nur dann, wenn nicht schon zuvor der Einbringungsvorgang zur Nacherhebung führe. Das Finanzamt beantrage daher die Abweisung der Berufung.

Im Zuge des vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermines gemäß § 269 Abs. 3 Bundesabgabenordnung (BAO) führte der steuerliche Vertreter der Bf. aus, dass die streitgegenständliche Hotelbetriebs GmbH & Co KG im Jahr 1992 gegründet worden sei. Damals sei neben der Bf. noch ihr Sohn mit zwei Fünftel-Anteilen sowohl an der Liegenschaft als auch am Unternehmen beteiligt gewesen. Aufgrund des Ausscheidens des Sohnes aus dem Unternehmen habe dieser im Jahr 1995 seine Geschäfts- und Liegenschaftsanteile an seine Schwester, die Tochter der Bf., übertragen. In späteren Jahren sei es aufgrund einer Kapitalerhöhung, an welcher nur die Tochter

und deren Gatte teilnahmen, zu einer Erhöhung des Geschäftsanteiles der Tochter auf 60 Prozent an der KG gekommen. Ihr Gatte habe zum Zeitpunkt des Ablebens der Tochter zehn Prozent, die Bf. 30 Prozent an der KG gehalten. Am Verhältnis des Eigentums am Sonderbetriebsvermögen Liegenschaft habe sich durch die Kapitalerhöhung der KG keine Änderung ergeben, sodass die verstorbene Tochter zum Todeszeitpunkt 2003 zwei Fünftel, ihre Mutter und nunmehrige Bf. drei Fünftel, an der Liegenschaft hielten.

Aufgrund des Verlassverfahrens nach ihrer Tochter habe die Bf. sämtliche Liegenschaftsanteile im Alleineigentum gehalten, weiters sei die Bf. Inhaberin von 100 Prozent der Geschäftsanteile der Hotelbetriebs GmbH & Co KG gewesen.

Mit Sacheinlagevertrag vom 21. Dezember 2006 habe die Bf. die bisher im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Liegenschaft sowie weiteres angrenzendes Grundstück in die Hotelbetriebs GmbH & Co KG eingebracht und diese am selben Tag an ihre Nichte und deren Gatten, im Rahmen einer familiären Übergabe, übertragen. Der steuerliche Vertreter verwies auf die Rz. 5.3 der Schenkungssteuer-Richtlinien, wonach auf das Schicksal des Betriebes abzustellen sei. Am Betrieb der Hotelbetriebs GmbH & Co KG habe sich durch die zu beurteilenden Vorgänge nichts geändert.

Aus der Sicht des steuerlichen Vertreters sei von Amts wegen das Umgründungssteuergesetz anzuwenden, da eine 100 Prozent-Gesellschafterin eine Einlage ohne Kapitalerhöhung eingebracht habe. Diskutiert und erörtert wurden im Zuge des Erörterungstermines auch das Gutachten des steuerlichen Vertreters über den Unternehmenswert sowie das, für Zwecke einer kreditgebenden Bank, erstellte Sachverständigen-Gutachten über den Wert der Liegenschaft zum Stichtag 10. November 2003.

In einer Stellungnahme wies das Finanzamt nochmals darauf hin, dass aus seiner Sicht gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG die Bewertung der Wirtschaftsgüter, die durch einen dem ErbStG unterliegenden Vorgang erworben werden, nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 vorzunehmen sei, soweit nicht Abs. 2 etwas Besonderes vorschreibe. Daher seien der dreifache Einheitswert für die Grundstücke und der Teilwert für das Betriebsvermögen anzusetzen. Daher sei die Nacherhebung zu Recht erfolgt.

In seiner Replik führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Frage zu klären sei, ob es sich bei dem Erwerbsvorgang zwischen der Bf. sowie ihrer Nichte und deren Gatten um eine Schenkung im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes handle. Diese Entscheidung sei aufgrund eines Vergleiches der Verkehrswerte zu treffen. Hinsichtlich der Ermittlung der Verkehrswerte seien seitens des Finanzamtes keine Einwände vorgebracht worden. Es sei lediglich vorgebracht worden, dass für die Beurteilung, ob eine Schenkung insgesamt vorliege, die Bewertung nach den Vorschriften des § 19 Abs. 1 ErbStG bzw. nach dem Bewertungsgesetz zu erfolgen hätte. Diese Rechtsansicht widerspreche jedoch der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Bf. stellte den Antrag, die Beschwerde positiv zu erledigen und den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Die schon in der Berufung gestellten Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowie Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zog die Bf. im weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht zurück.

Über die Berufung wurde erwogen

Gemäß § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO) sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zu erledigen. Die Entscheidung über das gegenständliche Rechtsmittel fällt daher nunmehr in die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes.

Nachstehender **Sachverhalt** wird als entscheidungsrelevant festgestellt:

Die streitgegenständliche Hotelbetriebs GmbH & Co KG wurde im Jahr 1992 gegründet. Neben der Bf. war zu diesem Zeitpunkt noch ihr Sohn mit zwei Fünftel-Anteilen sowohl am Unternehmen als auch an der im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Liegenschaft A. beteiligt.

Aufgrund des Ausscheidens des Sohnes aus dem Unternehmen übertrug dieser im Jahr 1995 seine Geschäfts- und Liegenschaftsanteile an seine Schwester, die Tochter der Bf.. In späteren Jahren kam es aufgrund einer Kapitalerhöhung, an welcher nur die Tochter und deren Gatte teilnahmen, zu einer Erhöhung des Geschäftsanteiles der Tochter auf 60 Prozent an der KG.

Am Verhältnis des Eigentums am Sonderbetriebsvermögen Liegenschaft ergab sich durch die Kapitalerhöhung der KG keine Änderung ergeben, sodass die verstorbene Tochter zum Todeszeitpunkt 2003 zwei Fünftel, ihre Mutter und nunmehrige Bf. drei Fünftel, an der Liegenschaft hielten.

Nach dem Tod der Tochter am 12. August 2003 übernahm die Bf. als Vermächtnisnehmerin nach ihrer Tochter deren 60%igen Geschäftsanteil an der Hotelbetriebs GmbH (Wert laut Teilwertbilanz zum Todestag der Tochter € 93.645,90) sowie an der Hotelbetriebs GmbH & Co KG (gemeiner Wert nach dem Wiener Verfahren € 8.353,51), weiters übernahm die Bf. zwei Fünftel an der Liegenschaft A. (anteiliger Einheitswert dreifach € 96.102,54). Abzüglich der Nachlassverbindlichkeiten in Höhe von € 7.998,60 betrug der Wert des Vermächtnisses nach den Ausführungen im Prüfungsbericht € 190.103,35. Für das angefallene Vermögen wurde die Befreiung gemäß § 15a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 in Anspruch genommen worden. Es gelangte keine Erbschaftssteuer zur Vorschreibung.

Nach Abschluss des Verlassverfahrens nach ihrer Tochter hielt die Bf. nunmehr sämtliche Liegenschaftsanteile im Alleineigentum, weiters war die Bf. Inhaberin von 100 Prozent der Geschäftsanteile der Hotelbetriebs GmbH & Co KG.

Mit Sacheinlagevertrag vom 21. Dezember 2006 brachte die Bf. die bisher im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Liegenschaft A. , bestehend aus dem Grundstück

129/9 Baufläche (Gebäude, begrünt) im Ausmaß von 3.663 m², mit dem darauf befindlichen Hotel-Restaurant, weiters das angrenzende, bisher im Privatvermögen der Bf. befindliche Grundstück B. , bestehend aus dem Grundstück 129/16 Baufläche (begrünt) im Ausmaß von 727 m², als Gesellschafterzuschuss in die Hotelbetriebs GmbH & Co KG ein. Die Bf. behielt sich auf ihre Lebensdauer das Wohnungsrecht an der im Zubau des Hotel-Restaurants, im zweiten Stock, gelegenen und von ihr bis dahin bereits benützten Wohnung vor. Die Hotelbetriebs GmbH & Co KG verpflichtete sich zur Tragung aller Betriebs- und Erhaltungskosten.

Mit Übergabsvertrag vom selben Tag, sohin vom 21. Dezember 2006, übertrug die Bf. an ihre Nichte E.M. und deren Gatten J.M. je zur Hälfte ihren alleinigen Geschäftsanteil an der Hotelbetriebs GmbH und ihre alleinige Kommanditbeteiligung an der Hotelbetriebs GmbH & Co KG. Die Übernehmer erklärten, die Gesellschaftsverträge in den zum Zeitpunkt der Übergabe geltenden Fassungen sowie den Sacheinlagevertrag vom selben Tag zu kennen und sich allen diesen vertraglichen Vereinbarungen vollinhaltlich zu unterwerfen.

Unter Punkt „Zweitens (4)“ des Übergabsvertrages wurde festgehalten, dass die Übertragung der Gesellschaftsanteile unentgeltlich, unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte, laut den zum Übergabsstichtag zu erstellenden Bilanzen erfolge. Der Übergang der mit den Gesellschaftsanteilen verbundenen Rechte und Pflichten wurde unter Punkt „Drittens“ mit Ablauf des 31. Dezember 2006 vereinbart.

Zur Sicherung eines angemessenen Lebensunterhaltes verpflichteten sich die Übernehmer zur ungeteilten Hand, beginnend mit Jänner 2007 an die Übergeberin eine monatliche Versorgungsrente in Höhe von € 2.500,00 zu entrichten. Weiters verpflichteten sich die Übernehmer für den Fall der Krankheit und Gebrechlichkeit zur Leistung der vollen Verpflegung sowie zur häuslichen Wartung und Pflege der Übergeberin, wie diese üblicherweise im Familienverbande erbracht werden (vgl. Punkt „Fünftens“ des Übergabsvertrages vom 21. Dezember 2006).

Unter Punkt „Sechstens“ wurde ein in drei aufeinander folgenden Jahresraten an den Sohn der Übergeberin zu leistender Erbentfertigungsbetrag von € 70.000,00 vereinbart. Mit zwei Nachträgen vom 13. November 2007 zu den Sacheinlage- bzw. Übergabsverträgen vom 21. Dezember 2006 wurden noch absichernde Maßnahmen für die Rechte der Übergeberin vereinbart. Unter anderem wurde das Wohnungsrecht der Übergeberin für den Fall der Unmöglichkeit der Inanspruchnahme mit einem an dessen Stelle tretenden Betrag von € 120.000,00 einvernehmlich bewertet.

Der Unternehmenswert (=Verkehrswert) der streitgegenständlichen Hotelbetriebs GmbH & Co KG zum 31. Dezember 2006 betrug € 1.226.000,00. Der gemeine Wert der 100 Prozent Geschäftsanteile an der Hotelbetriebs GmbH betrug zum selben Stichtag € 14.000,00.

Der Sachwert der Liegenschaften A. (Betriebsliegenschaft samt Hotel-Restaurantgebäude mit insgesamt 62 Gästebetten) und B. wurde vom Gutachter W.B. zum

Bewertungsstichtag 10. November 2003 mit € 2.217.900,00 ermittelt. Der Ertragswert betrug laut diesem Gutachter € 801.634,00. Aufgrund der vom Gutachter vorgenommenen Gewichtung von 1 : 3 (Sachwert : Ertragswert) ergab sich ein Verkehrswert zum Bewertungsstichtag 10. November 2003 in Höhe von € 1.156.000,00.

Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die im Akt einliegenden sowie auf die im Beschwerdeverfahren vorgelegten Urkunden, weiters auf das damit übereinstimmende glaubwürdige Vorbringen der Bf. sowie auf das Ergebnis des durchgeführten Erörterungstermines.

Besonders hinzuweisen ist auf den Umstand, dass die zur Beurteilung stehenden Wertansätze der Höhe nach unter den Verfahrensparteien unstrittig sind.

Insbesondere erhob das Finanzamt gegen die vom steuerlichen Vertreter erstellte Berechnung des Unternehmenswertes zum 31. Dezember 2006 keine Einwendungen. Vielmehr räumte das Finanzamt ein, dass der Einwand der Bf., dass nach Verkehrswerten eventuell eine gemischte Schenkung vorliege, nicht bestritten werde.

Unter Einbeziehung des bereits zum Stichtag 10. November 2003 erstellten Gutachtens erschien die detailliert dargestellte Berechnung des Verkehrswertes der streitgegenständlichen Hotelbetriebs GmbH & Co KG zum 31. Dezember 2006 mit einem Betrag von € 1.226.000,00 als nachvollziehbar und den Tatsachen entsprechend, weshalb die diesbezügliche Sachverhaltsfeststellung ohne jeden Zweifel getroffen werden konnte.

Rechtliche Grundlagen

§ 3. (1) des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) lautete in der zum Streitzeitpunkt anzuwendenden Fassung auszugsweise

„Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt

- 1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;*
- 2. jede andere freigiebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird;*

....

(3) Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden können, werden bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliegt, nicht berücksichtigt.

(4) Die Steuerpflicht einer Schenkung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie zur Belohnung oder unter einer Auflage gemacht oder in die Form eines lästigen Vertrages gekleidet wird.

...“

§ 15a ErbStG legte fest:

§ 15a. (1) *Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das*

55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, bleiben nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365 000 Euro (Freibetrag) steuerfrei. Das Vorliegen der Erwerbsunfähigkeit wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beizubringenden medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.

(2) Zum Vermögen zählen nur

1. inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen;
2. Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an inländischen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist;
3. Kapitalanteile, das sind Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel des gesamten Nennkapitals unmittelbar beteiligt ist.

(3) Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers) ist

1. ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes,
2. ein gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil des Teilbetriebes, vorausgesetzt der Wert des Teilbetriebes oder der Anteil desselben beträgt mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes,
3. ein Mitunternehmeranteil oder ein Kapitalanteil in dem im Abs. 2 Z 2 und 3 angeführten Ausmaß.

(4) Der Freibetrag steht beim Erwerb

1. eines Anteiles eines Betriebes nur entsprechend dem Anteil des erworbenen Vermögens zu;
2. eines Teilbetriebes oder eines Anteiles daran nur in dem Verhältnis zu, in dem der Wert des Teilbetriebes (Anteil des Teilbetriebes) zum Wert des gesamten Betriebes steht;

3. *eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) oder Kapitalanteiles (Teil eines Kapitalanteiles) nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft oder am Nennkapital der Gesellschaft entspricht;*

Bei einem Erwerb durch mehrere Erwerber steht jedem Erwerber unter Berücksichtigung der Z 1 bis 3 der seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechende Teil des Freibetrages zu.

(5) Die Steuer ist nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.

(6) Abs. 5 gilt nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach Abs. 1 bis 3 steuerbegünstigten Erwerb darstellt oder das zugewendete Vermögen Gegenstand einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991, in der jeweils geltenden Fassung, ist, sofern für das an seine Stelle getretene Vermögen kein im Abs. 5 angeführter Grund für eine Nacherhebung der Steuer eintritt.

(7) Der Erwerber des begünstigten Vermögens hat Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen, innerhalb eines Monats nach ihrem Eintritt dem Finanzamt anzuzeigen.

Rechtliche Beurteilung

Im Beschwerdefall ist zwischen den Parteien unstrittig, dass für den Erwerb der Bf. von Todes wegen nach deren Tochter im Jahr 2003 zu Recht die steuerliche Befreiung des § 15a ErbStG in Anspruch genommen wurde.

Streit besteht darüber, ob durch den Übergabsvertrag vom 21. Dezember 2006 bzw. durch den vorangegangenen Sacheinlagevertrag der Nacherhebungstatsbestand gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG erfüllt wurde.

Gemäß § 15a Abs. 6 ErbStG gilt Abs. 5 nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach Abs. 1 bis 3 steuerbegünstigten Erwerb darstellt. Wenn daher – wie von der Bf. vorgebracht – eine Schenkung unter Lebenden von Kapital- bzw. Mitunternehmeranteilen vorlag und wenn weiters – wie im Streitfall gegeben – die Übergeberin das 55. Lebensjahr zum Zeitpunkt der Übergabe vollendet hatte, wäre somit im Rahmen der gesetzlichen Bestimmung kein Nacherhebungstatsbestand eingetreten.

Mit dem Übergabsvertrag vom 21. Dezember 2006 übertrug die Bf. sämtliche, drei Jahre zuvor im Vermächtnisweg, von der Tochter erworbenen Gesellschafts- und Liegenschaftsanteile, weiters die schon seit jeher von ihr gehaltenen Gesellschafts- und Liegenschaftsanteile sowie zusätzlich noch das bis dahin im Privatvermögen befindliche Grundstück B., gegen die Einräumung persönlicher Rechte und eines Erbentfertigungsbetrages. Es ist daher zu prüfen, ob dieser Übergabsvertrag mit der Nichte der Bf. und mit deren Gatten eine Schenkung darstellt.

Der Verwaltungsgerichtshof führte in seinem Erkenntnis vom 16. November 1995, Zahl 93/16/0051, diesbezüglich aus, dass eine Schenkung im Sinne des § 938 ABGB nur vorliegt, wenn jemand eine Sache einem anderen unentgeltlich überlässt. Weiters kann ein Rechtsgeschäft der Schenkungssteuer unterliegen und somit von der Gebührenpflicht ausgenommen sein, wenn der Leistung des einen Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenübersteht und die Bereicherung des anderen Teiles von demjenigen, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist; eine solche (gemischte) Schenkung kommt somit bei einem offenbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht. Bei der Feststellung, ob ein krasses Missverhältnis zwischen den beiderseitigen Leistungen (geringfügige Wertunterschiede bleiben außer Betracht) und somit eine Bereicherung eines Vertragsteiles vorliegt, sind Leistung und Gegenleistung nach ihrem gemeinen Wert zu vergleichen (VwGH vom 14. Oktober 1991, Zl. 90/15/0084, m.w.N.).

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein solches Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, also der Einheitswerte nach diesem Gesetz, sondern auf Grund eines Vergleiches der Verkehrswerte (Verkehrswert der Grundstücke und Teilwerte der beweglichen Gegenstände des Betriebsvermögens) zu treffen, weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht und weil sich eine solche Bereicherung grundsätzlich nicht aus den steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen, ergeben kann. Dies auch aus der Überlegung, dass im täglichen Leben nicht die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung beeinflussen (siehe die Nachweise aus der höchstgerichtlichen Rechtsprechung bei Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer Kommentar, Ergänzung A, 46/3 A, Rz 51b zu § 3 ErbStG).

Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte diese Rechtsprechung wiederholt (vgl. u.a. Erkenntnis vom 4. Dezember 2003, Zahl 2002/16/0246).

Für den Streitfall ergibt sich daraus, dass nach den getroffenen Tatsachenfeststellungen der Verkehrswert der übertragenen Hotelbetriebs GmbH & Co KG mit € 1.226.000,00 und jener der Geschäftsanteile an der Hotelbetriebs GmbH mit € 14.000,00 anzusetzen ist. Diesem Erwerb der Übernehmer stehen die vom Finanzamt aufgelisteten Gegenleistungen in Höhe von € 460.650,54 gegenüber. Demnach betrugen die vereinbarten Gegenleistungen lediglich 37 Prozent des erhaltenen Vermögens. Dass von der Rechtsprechung geforderte krasse Missverhältnis bzw. eine gemischte Schenkung liegen vor.

Wenn das Finanzamt einwendet, wonach durch die mit Sacheinlagevertrag gegen Einräumung eines Wohnungsrechtes erfolgte Übertragung wesentlicher Teile aus der Verlassenschaft der Tochter bereits der Tatbestand der Nacherhebung gemäß § 15a ErbStG erfüllt sei, so ist dem zunächst entgegenzuhalten, dass in der Gesamtsicht der Abläufe die weitaus überwiegende Unentgeltlichkeit der Übergabe nicht beeinträchtigt wird. Vom Finanzamt wurde das im Sacheinlagevertrag bedungene Wohnungsrecht

als Gegenleistung für die nachfolgende Übergabe der Hotelbetriebs GmbH & Co KG angesetzt. Dennoch ergibt sich angesichts des Verkehrswertes des übertragenen Unternehmens kein Zweifel am Vorliegen einer gemischten Schenkung. Wenn das Finanzamt somit den Sacheinlagevertrag in derart enger Verbindung zum Übergabsvertrag sieht, dass es die Gegenleistungen beider Verträge addiert, so entspricht dies auch der Ansicht des Gerichtes.

Der Sacheinlagevertrag und der Übergabsvertrag bildeten in der Gesamtschau einen zusammenhängenden Vorgang, der letztlich zur schenkungsweisen familiären Übergabe aller Gesellschafts- und Liegenschaftsanteile der Bf. an ihre Nichte sowie an deren Gatten führte. Der unmittelbar vor dem Übergabsvertrag abgeschlossene Sacheinlagevertrag ist daher aus dieser Sicht nicht schädlich.

Nicht unbeachtet bleiben kann hierbei der Umstand, dass die Bf. nicht nur die beiden von der Tochter im Erbweg erworbenen Fünftel an der Liegenschaft A. in die Hotelbetriebs GmbH & Co KG als Sacheinlage einbrachte, sondern auch die von ihr seit jeher im Eigentum gehaltenen drei Fünftel der Liegenschaft. Weiters brachte die Bf. das bis dahin in ihrem alleinigen Eigentum stehende private Grundstück B. als Sacheinlage ein. Der weitaus überwiegende Teil der Sacheinlage, für welche insgesamt ein Wohnungsrecht als Gegenleistung vereinbart wurde, entfiel auf Vermögenswerte, welche nicht aus dem Erwerb von Todes wegen nach der Tochter stammten. Eine entgeltliche Verfügung über wesentliche Teile des von Todes wegen erworbenen Vermögens kann im Sacheinlagevertrag nicht erblickt werden.

In diesem Zusammenhang ist noch anzuführen, dass die Liegenschaft A. die Betriebsliegenschaft des Hotel-Restaurants darstellt. Wenn also in der Gesamtschau des Übergabsvertrages vom 21. Dezember 2006 ein überwiegend unentgeltlicher Vorgang vorlag, so muss dies unzweifelhaft auch für die Sacheinlage der Betriebsliegenschaft gelten, welche ein Hotel-Restaurantgebäude mit insgesamt 62 Gästebetten beinhaltete.

Die Vermögensübertragung durch den Übergabsvertrag vom 21. Dezember 2006 stellte, in Verbindung mit dem vorausgegangenen Sacheinlagevertrag vom selben Tag, einen nach § 15a Abs. 1 bis 3 ErbStG begünstigten Erwerb dar. Da somit die Voraussetzung des § 15a Abs. 6 ErbStG erfüllt war, ist die Erbschaftssteuer für den Erwerb im Jahre 2003 nicht nachzuerheben.

Auf das Vorbringen der Bf., wonach auch die Anwendung des Umgründungssteuergesetzes zum Wegfall der vorgeschriebenen Erbschaftssteuer führen würde, ist nicht mehr einzugehen.

Der angefochtene Bescheid war aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Keines der angeführten Merkmale erscheint im Streitfall gegeben.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Jänner 2016