



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung der Bw, vertreten durch Vockenhuber Franz & Co Steuerberatung GmbH, 4820 Bad Ischl, Kaiser-Franz-Josef-Straße 14, vom 5. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 5. September 2005 betreffend Schenkungssteuer (Steuernummer: x, Erfassungsnummer: y) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 7. Februar 2005 wurde zwischen Frau Helene F., geb. tt.mm.1921, Pensionistin G-Straße 74, H., als Übergeberin einerseits, und Herrn Klaus F., geb. tt.mm.1942, Pensionist, sowie Frau Isabelle F., geb. tt.mm.1960, Hausfrau, beide G-Straße 67, H., und Mag. Reinhard F., geb. tt.mm.1952, O., als Übernehmer, andererseits folgender Übergabe- und Wohnungseigentumsvertrag abgeschlossen:

#### *„A. Einleitung*

*1. Die Übergeberin ist aufgrund des Übergabsvertrags vom 20.05.1968 bzw. der Einantwortungsurkunde vom 30.12.2002 grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 104 Grundbuch H, Bezirksgericht B.. Der Gutsbestand dieser Liegenschaft besteht aus den Grundstücken 73 GST-Fläche mit dem Haus G.-Straße. 74, .57 GST-Fläche mit dem Haus G.-Straße. 83 und .58 Baufl., im Ausmaß von ca. 612 m*

*2. Festgestellt wird, dass mit diesem Vertrag aus der unter 1 bezeichneten Liegenschaft das Gebäude mit der Adresse G.-Straße. 83 samt Hausgarten sowie die Bootshütte an die Übernehmer Klaus und Isabelle C. verehel. F., das Gebäude mit der Adresse G.-Straße 74 samt Hausgarten hingegen an den Übernehmer Mag. Reinhard F. übertragen werden sollen.*

*Es soll Wohnungseigentum begründet werden, wobei ein SV-Gutachten Ferdinand St. vom 05.01.2005 samt Plänen bereits vorliegt und Grundlage dieses Vertrags ist.*

*3. Festgestellt wird, dass die Übernehmer in Kenntnis der Werte der Übergabeobjekte sind und die beiden Übernehmer Klaus F. und Mag. Reinhard F. für sich und ihre Erben darauf verzichten Ansprüche gemäß § 785 ABGB gegen den jeweils anderen bzw. deren Erben oder Rechtsnachfolger zu stellen. Auf die Errichtung eines für die Rechtsgültigkeit dieses Verzichts erforderlichen Notariatsakts wird trotz Rechtsbelehrung einvernehmlich verzichtet.*

## *B. Übergabevertrag*

### *1. Übergabeobjekt*

*1. Der Grundbuchstand stellt sich wie folgt dar:*

*GRUNDBUCH H EINLAGEZAHL 104 BEZIRKSGERICHT B.*

*.....*

*2. Die Vertragsteile kennen und anerkennen das bereits vorliegende SV Gutachten Ferdinand St. vom 05.01.2005 und akzeptieren die dort vorgenommene Aufteilung samt den angeschlossenen Plänen.*

*3. Die Übergeberin übergibt an die Übernehmer Klaus F. und Isabelle C. verehel. F. und diese übernehmen je zur Hälfte jene 830/1.000 Anteile, mit denen Wohnungseigentum an Wohnung 1 samt Hausgarten untrennbar verbunden werden wird, sowie je zur Hälfte jene 38/1.000 Anteile mit welchen Wohnungseigentum an der Sonstigen selbständigen Räumlichkeit 1 (Bootshütte) untrennbar werden wird, sowie dem gesamten in den Gebäuden befindlichen Inventar mit allen Rechten und Vorteilen, mit denen die Übergeberin die Liegenschaft bisher besessen und benützt hat bzw. zu besitzen und zu benutzen berechtigt gewesen wäre.*

*4. Die Übergeberin übergibt an den Übernehmer Reinhard F. und dieser übernimmt jene 132/1.000 Anteile, mit denen Wohnungseigentum an Wohnung 2 samt Hausgarten untrennbar verbunden werden wird, sowie dem gesamten in dem Gebäude befindlichen Inventar mit allen Rechten und Vorteilen, mit denen die Übergeberin die Liegenschaft bisher besessen und benützt hat bzw. zu besitzen und zu benutzen berechtigt gewesen wäre. -*

## *II. Gegenleistung*

*1. Die Übergeberin bedingt sich auf ihre Lebenszeit gegenüber den Übernehmern Klaus F. und Isabelle C. verehel. F. folgende Gegenleistungen aus:*

*a) Die Einräumung der Dienstbarkeit der Mitbenutzung der im beiliegenden Plan des Gutachtens orange umrandeten Gartenfläche.*

*b) Mitbenutzung der auf dem Übergabsobjekt befindlichen Bootshütte (Grundstück 58) samt Boot, im beiliegenden Plan des Gutachtens grün dargestellt.*

*c) Die Einräumung des Zugangsrechts für den Transport größerer Gegenstände über den Hausgarten der Wohnung 1 sowie die Benutzung der im Plan des Gutachtens gelb schraffierten Fläche, wobei auf eine grundbücherliche Sicherstellung verzichtet wird.*

*d) Die kostenlose, ofengerechte Beistellung und Lieferung der von der Übergeberin für die Beheizung der von ihr benutzten Räumlichkeiten erforderlichen Holzmenge.*

*e) Die Betreuung im Falle der Krankheit und Gebrechlichkeit, insbesondere das Herbeiholen von Arzt, Medikamente und Verpflegung unter Übernahme der Kosten, soweit sie nicht durch das Einkommen und das Vermögen der Übergeberin zur Gänze gedeckt werden können.*

*Die unter d) und e) bezeichneten Gegenleistungen sind Austragsleistungen, welche grundbücherlich sicherzustellen sind.*

*2. Die Übernehmer verpflichten sich die unter 1. angeführten Gegenleistungen zu erbringen und nimmt die Übergeberin die Einräumung dieser Rechte auch an.*

*3. Die Übergeberin bedingt sich auf ihre Lebenszeit gegenüber Mag. Reinhard F. folgende Gegenleistungen aus:*

*...“*

Vorgelegt wurde auch eine Ablichtung einer ausgefüllten Erklärung der (Teil-) Betriebsübertragung gemäß § 5a iVm § 4 Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFö 3) der F. KEG vom 13. Jänner 2005 in der die Befreiung von Grunderwerbsteuer und den Gerichtsgebühren für die Eintragungen ins Grundbuch beantragt wurde.

Über telefonisches Ersuchen legte der einschreitende Steuerberater mit dem Anbringen vom 13. April 2005 einen Betriebs-Übergabsvertrag vom 31. Dezember 2004 vor. Dieser lautete wie folgt:

*„Betriebs-  
Übergabsvertrag*

*abgeschlossen am unten angeführten Tag zwischen*

*Frau Helene F., geb. am tt.mm.1921*

*G-Straße 74, H.*

*(in der Folge kurz Übergeberin genannt)*

*und der*

*F. KEG*

*G-Straße 83, H.*

*(in der Folge kurz Übernehmerin genannt)*

*wie folgt:*

*1. Die Übergeberin Helene F. ist Inhaberin des nicht protokollierten Einzelunternehmens „Pension S.“, G-Straße 83, H.. Die Übergeberin ist darüberhinaus alleinige Eigentümerin der Liegenschaft Einlagezahl 104 Grundbuch H, BG B..*

*2. Frau Helene F. übergibt nunmehr das im vorigen Vertragspunkt näher bezeichnete Unternehmen „Pension S.“ samt Betriebseinrichtung und sonstiger beweglicher Wirtschaftsgüter mit allen Aktiven und Passiven zum 31.12.2004 an die F. KEG und Letztere übernimmt das bezeichnete Betriebsvermögen dieses Unternehmens mit allen Rechten und Lasten zum Übergabezeitpunkt (31.12.2004), so wie es die Übergeberin zum Übergabezeitpunkt besessen hat.*

*3. Die Übergabe der Betriebsliegenschaft EZ 104 Grundbuch H erfolgt mittels gesondertem Übergabe- und Wohnungseigentumsvertrag.*

*4. Die Vertragsparteien halten weiters fest, dass während der letzten 10 Jahre keine steuerpflichtigen Schenkungen der Übergeberin an die Übernehmerin erfolgten. Sie kommen überein, dass die Übergabe bzw. Übernahme des Betriebes zu Buchwerten erfolgt.*

*Die tatsächliche Übergabe und Übernahme des Unternehmens erfolgte per 31.12.2004. Die Übergeberin ist jedoch in Kenntnis davon, dass die Übernehmerin bereits im Jahr 2004, auf ihre Rechnung, umfangreiche Sanierungsarbeiten durchgeführt hat.*

*Eine Gegenleistung für die Unternehmensübertragung wird nicht vereinbart.*

*Die Übernehmerin bestätigt ausdrücklich, hinsichtlich aller zivilrechtlichen, abgabenrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Haftungen, insbesondere über die Bestimmungen der § 1409 ABGB, 25 HGB, 67 ASVG sowie 14 BAO ausreichend informiert zu sein. Die Übergeberin bestätigt überdies, dass hinsichtlich des Betriebes einer Fremdenpension eine Betriebsanlagengenehmigung besteht und keinerlei gewerberechtlich nicht genehmigte Änderungen vorgenommen wurden. Weiters bestätigt sie, dass alle Auflagen eingehalten wurden.*

*8. Sämtliche mit der Errichtung dieser Vereinbarung zusammenhängenden Steuern, Kosten und Gebühren aller Art, trägt die Übernehmerin, die auch den alleinigen Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt hat. Es wird darauf hingewiesen, dass der gegenständliche Erwerb der F. KEG unter die Bestimmungen des Paragraphen 15a Erbschaftsteuergesetz fällt und es sich dabei um einen Betriebsübergang nach dem Neugründungsförderungsgesetz handelt.“*

Dazu führte der einschreitende Steuerberater aus:

*„Wie telefonisch vereinbart übersenden wir Ihnen in der Beilage eine Fotokopie des Betriebsübergabevertrages, mit welchem der Betrieb der „Pension S.“ von Frau Helene F. an die F. KEG übertragen wird.*

*Der Vollständigkeit halber weisen wir daraufhin, dass die Voraussetzungen für die unentgeltliche Betriebsübertragung gem. § 15 a. Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz vorliegen.*

*Gleichzeitig übermitteln wir Ihnen das Anlageverzeichnis des Jahres 2003, woraus ersichtlich ist, dass der Wert der unentgeltlich übertragenen beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht von Bedeutung ist.“*

In der Stellungnahme vom 8. August 2005 führte der einschreitende Steuerberater weiters aus:

*„Der bisher als Einzelunternehmen geführte Betrieb einer Fremdenpension (gewerbliche Vermietung) wurde mit dem Übergabe- und Wohnungseigentumsvertrag vom 07.02.2005 bzw. mit dem Betriebsübergabevertrag vom 3.1.12.2004 zur Gänze an Frau Isabella und Klaus F. bzw. an die F. KEG übertragen. Am Charakter des Betriebsvermögens hat sich durch die Übertragung nichts verändert. Wir legen diesem Schreiben ein Organigramm bei, welches diese Übertragung darstellt.*

*In den Richtlinien betreffend der Anwendung des neuen Freibetrages für Betriebsübergaben gemäß § 15a Erbschaftsteuergesetz ist unter Punkt 2. unter anderem ausgeführt, dass sich der Begriff des Betriebes nach dem Ertragssteuerrecht richtet. Nachdem der bisherige als Einzelunternehmen geführte Betrieb weder aufgegeben noch veräußert, sondern an die neuen Eigentümer übertragen wurde, liegt diesbezüglich kein Grund vor, dass die Bestimmungen des § 15a Erbschafts- und Schenkungsteuergesetzes nicht anzuwenden wären. Eine Aufteilung des Vermögens im Zuge der Übertragung als Sonderbetriebsvermögen bzw. als übriges Vermögen ist hiebei nicht schädlich. Diesbezüglich ist auch in den Richtlinien nichts ausgeführt. Ganz im Gegensatz hiezu ist im Punkt 3. 4. der zitierten Richtlinien angeführt, dass es unwesentlich ist, an wie viele Übernehmer der Betrieb übertragen wird.*

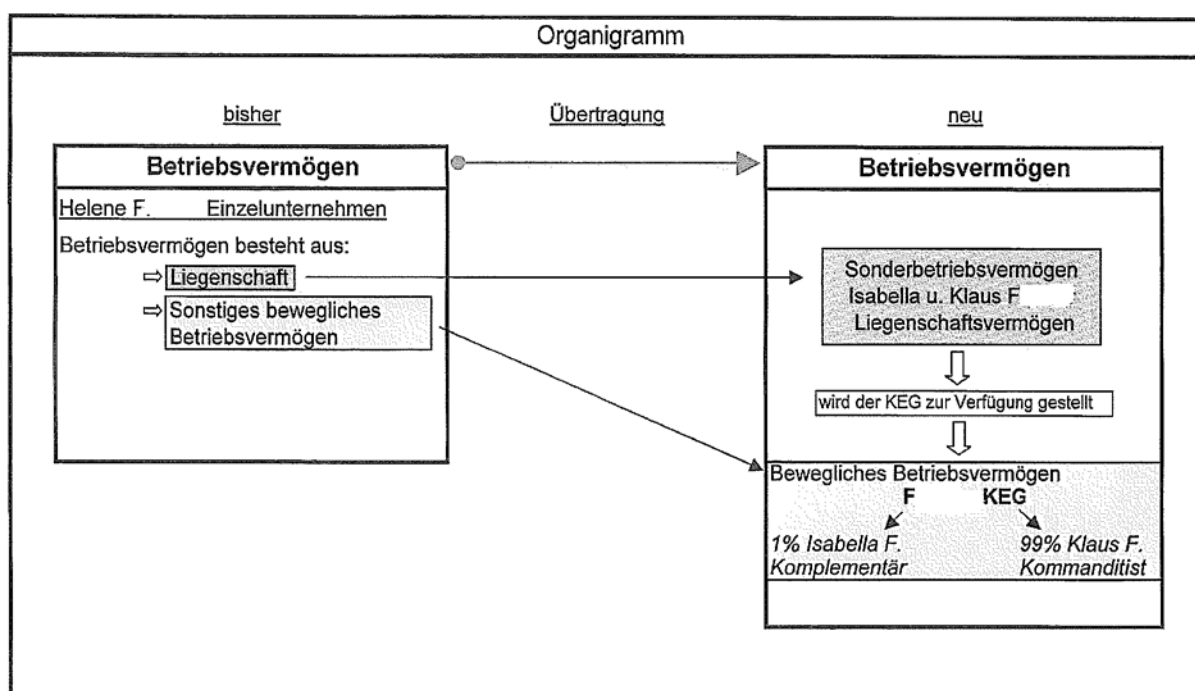
*Nachdem das Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz im § 15a auf die ertragsteuerlichen Voraussetzungen betreffend des Begriffes „Betriebsvermögen“ verweist und ertragsteuerlich alle Voraussetzungen für eine steuerneutrale Betriebsübertragung vorliegen, liegt hier auch ein Fall für die Anwendung des § 15a Erbschaftsteuergesetz vor.*

*Die Begünstigungen des Neugründerförderungsgesetzes (NEUFÖG) sind als sachliche Voraussetzung bei einer Betriebsübertragung dann anwendbar, wenn ein vollständiger Wechsel des Betriebsinhabers mit der Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen eines vorhandenen Betriebes auf einen neuen Betriebsinhaber vorliegt. Nachdem Frau Helene F.*

den gesamten Betrieb übertragen hat liegt somit der Tatbestand des vollständigen Betriebsinhaberwechsels vor. Als neue Betriebsinhaber kommen unter anderem natürliche Personen, Kommanditisten mit einer mehr als 25%igen Vermögensbeteiligung und Komplementäre einer KG bzw. KEG in Frage. Auch dieser Sachverhalt liegt im gegenständlichen Fall vor. Der bestehende Betrieb wurde mit den wesentlichen Betriebsgrundlagen als funktionsfähige Sachgesamtheit übertragen, sodass auch diese sachliche Voraussetzung für die Anwendung des Neugründungsförderungsgesetzes vorliegt.

Wir beantragen daher bezüglich der Erbschaft- und Schenkungssteuer die Anwendung des § 15a Erbschaftsteuergesetzes bzw. betreffend einer allfälligen Grunderwerbssteuer die Anwendung der Befreiungsbestimmung des Neugründungsförderungsgesetzes, wie formell bereits beantragt.“

Folgendes Organigramm wurde beigelegt:



Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Schenkungssteuer mit 4.793,92 € festgesetzt. Die Schenkungssteuer wurde wie folgt berechnet:

gemäß § 8 Abs.1 ErbStG (Steuerklasse IV) 14 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 29.907,00,00 €	4.186,98 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs.4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 30.347,00 €	606,94 €
Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	4.793,92 €

Zur Begründung wurde ausgeführt:

„3-facher anteiliger Einheitswert abzüglich Gegenleistung. Die Übertragung der Liegenschaften, die einem Betrieb dienen, ohne Übertragung des zugehörigen Betriebes an die selben Übernehmer ist kein Anwendungsfall des § 15a ErbStG. Bei den Liegenschaften

*handelt es sich nicht um einen Betrieb oder Teilbetrieb, der der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG dient.*

*Aus dem selben Grund ist eine Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß NeuFöG nicht möglich. Außerdem fehlt die materielle Voraussetzung des Formulars Neufö3 für die Erwerber der Liegenschaft.“*

In der gegenständlichen Berufung wurde vorgebracht:

*„Die Abgabenbehörde 1. Instanz hat die Anwendung der Befreiungsbestimmungen des § 15a ErbStG mit der Begründung versagt, daß es sich bei der übertragenen Liegenschaft nicht um einen Betrieb oder Teilbetrieb, der der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG dient, handelt.*

*Dieser Begründung kann nicht gefolgt werden. Wie bereits im Schreiben vom 8.8.2005 dem FA f Gebühren u Verkehrsteuern erläutert wurde, handelt es sich im gegenständlichen Fall um die Übergabe eines Betriebes (Gewerbliche Vermietung), welcher der Erzielung von Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG bei der Übergeberin gedient hat und auch bei den Übernehmern dienen wird.*

*In den Richtlinien betreffend Anwendung des Freibetrages für Betriebsübergaben gemäß § 15a ErbStG ist unter Pkt 2.1. ausgeführt, dass die Frage ob ein Betrieb oder Teilbetrieb vorliegt nach den Begriffsinhalten des Ertragsteuerrechtes zu beurteilen ist.*

*Der Begriff des Betriebes bzw des Betriebsvermögens ist im EStG im § 4, der Umfang des Betriebsvermögens im Hinblick auf die wesentlichen Betriebsgrundlagen im § 24 EStG erläutert. Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehören richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles. Abzustellen ist auf die Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus. Primär kommt es dabei auf die funktionelle Bedeutung der Betriebsmittel für den Betrieb an, jedoch ist auch der funktional-quantitativen Betrachtung eine entsprechende Bedeutung beizumessen.*

*Bei ortsgebundenen Tätigkeiten, dazu gehören ua auch die Beherbergungsbetriebe, stellen Grundstück und das Gebäude die wesentlichen Betriebsgrundlagen dar.*

*Die Einrichtung des Betriebes welche an die F. KEG übertragen wurde, stellt aufgrund der Tatsache, dass sie vollkommen veraltet, überwiegend nicht mehr den Anforderungen eines zeitgemäßen Betriebes entspricht und daher als „wirtschaftlich nicht mehr vorhanden“ anzusehen ist, keine wesentliche Betriebsgrundlage dar.*

*Im Schreiben vom 8.8.2005 an das FA f Gebühren wurde auch versucht, grafisch darzustellen, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Einzelunternehmens unentgeltlich an die Ehegatten Isabelle C. F. und Klaus F. übertragen wurden und diese idF an die F. KEG vermietet werden.*

*Im Pkt 1.2. der Richtlinien betreffend Anwendung des Freibetrages für Betriebsübergaben gemäß § 15a ErbStG ist unter anderem ausgeführt, dass der Empfänger eine natürliche Person sein muss. Nicht befreit sind ua Übertragungen an Personengesellschaften des Handelsrechtes.*

*Im gegenständlichen Fall erfolgte die Übertragung des Betriebes aufgrund der Tatsache, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht an die KEG übertragen wurden demgemäß nicht an eine Personengesellschaft des Handelsrechtes, sondern je zur Hälfte an zwei natürliche Personen.*

*Würde es sich dabei, wie vom Finanzamt in der Bescheidbegründung ausgeführt um eine Übertragung der Liegenschaft und nicht eines Betriebes handeln, wäre es nach den ertragsteuerlichen Grundsätzen keine unentgeltliche Betriebsübertragung, sondern eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen mit nachfolgender Schenkung des Grundvermögens.*

*Bei der Übertragung an Herrn Klaus F. handelt es sich nicht um die Übertragung einer Liegenschaft, sondern um die Übertragung eines Betriebes, da die wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen wurden.*

*Wir beantragen den Schenkungsteuerbescheid vom 5. 9. 2005 vollinhaltlich aufzuheben und diesen unter Anwendung der Befreiungsbestimmungen gern § 15a ErbStG neu zu erlassen.“*

Die Berufung wurde am 17. Jänner 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

§ 15a Abs. 1 bis 4 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (ErbStG 1955) in der im gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBl. I 2001/59 lauten:

*„(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.*

*(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.“*

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist eine Steuer, die für den einzelnen Erwerbsvorgang festgesetzt wird und vom Bereicherungsprinzip beherrscht wird (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 1 ErbStG Rz 4f). Es ist sohin für jeden einzelnen Vermögensvorteil festzustellen, ob ein Tatbestand der Steuerbefreiungen gemäß §§15, 15a ErbStG vorliegt. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 26.1.1995, 94/16/0058, zu den §§ 11, 15 ErbStG (Erwerbsvorgänge von derselben Person) nachstehende Rechtsansicht vertreten:

*„Jeder einzelne, einen Tatbestand im Sinne des ErbStG erfüllende Erwerb unterliegt als selbständiger Vorgang für sich der Steuer; die Steuer entsteht für jeden einheitlichen Rechtsvorgang jeweils mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes. Daran ändert auch nichts die Zusammenrechnungsvorschrift des § 11 ErbStG, da diese Bestimmung lediglich die Berechnung der Steuer dient, über den Steuertatbestand aber keine Aussage trifft. Bei der Beurteilung einer Mehrzahl von Besteuerungsvorgängen ist die Frage der Steuerfreiheit für jeden einzelnen Erwerbsvorgang gesondert zu prüfen.“*

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums am Betriebsgrundstück des nicht protokollierten Einzelunternehmens „Pension S.“, die Liegenschaft Einlagezahl 104 Grundbuch H, BG B. an die Berufungswerberin (Bw.) und deren Ehegatten. Diese widmeten diese Liegenschaft Sonderbetriebsvermögen der F. KEG, welcher auch der Betrieb des Einzelunternehmens übertragen wurde. Im Schreiben vom 8. August 2005 wurde grafisch dargestellt, dass die Betriebsliegenschaft als wesentliche Betriebsgrundlage des Einzelunternehmens unentgeltlich an die Ehegatten Isabelle C. - F. und Klaus F. übertragen wurde und diese in der Folge an die F. KEG, die den Betrieb der „Pension S.“ weiter führt, vermietet wurden.

Unstrittig ist, dass der gegenständliche Betrieb von der Frau Helene F. an die F. KEG übergeben wurde und dieser die Anteile an der Betriebsliegenschaft als Sonderbetriebsvermögen zur Verfügung gestellt werden. Damit ist die Voraussetzung des § 15a Abs. 1 ErbStG 1955, wonach der Erwerber des Betriebes eine natürliche Person sein muss, nicht gegeben. Nicht von der Befreiung des § 15a Abs. 1 ErbStG 1955 umfasst sind nämlich Übertragungen an juristische Personen und Personengesellschaften des Handelsrechtes (vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG<sup>4</sup> (2001) § 15a Anm. 1.2). Die Bw. und deren Ehegatte haben zivilrechtliches Eigentum am Betriebsgrundstück erworben, während die F. KEG den Betrieb erworben hat. Nach § 15a Abs. 1 ErbStG 1955 ist nur die Übertragung von inländischen Betrieben und Teilbetrieben, sowie von Mitunternehmerschaften und Kapitalanteilen begünstigt. Nicht begünstigt ist jedoch der Übertragung von zivilrechtlichem



Eigentum an Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, ohne dass es zur Übertragung des Betriebes an diese Person kommt. Beim vorliegenden Sachverhalt ist daher § 15a Abs. 1 ErbStG 1955 nicht anwendbar. Daran ändert auch nichts der Umstand, dass die Liegenschaft Einlagezahl 104 Grundbuch H, BG B. wesentliche Betriebsgrundlage des von der F. KEG übernommenen Betriebes ist. Unter Vermögen iSd. § 15a Abs. 2 ErbStG 1955 ist die Einzelübertragung von Wirtschaftsgütern, die die wesentliche Grundlage eines Betriebes sind, nicht subsumierbar. Vielmehr muss der gesamte (Teil-) Betrieb an natürliche Personen übertragen werden, was hier nicht der Fall war. Die ertragsteuerliche Beurteilung der Betriebsübertragung hat für die Beurteilung der Übertragungsvorgänge nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz keine Bedeutung. Somit ist es auch unmaßgeblich, ob nach ertragsteuerlichen Vorschriften eine unentgeltliche Betriebsübertragung, oder eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen mit nachfolgender Schenkung des Grundvermögens vorliegt.

Der gegenständliche Übertragungsvorgang ist auch nicht von der Begünstigung des § 5a Neugründungs-Förderungsgesetzes (NeuFöG) in der hier anzuwendenden Fassung des BGBl. I 2004/180 erfasst. Nach § 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG sind für Betriebsübertragungen die Bestimmungen des § 1 Z 1, 3 und 5 NeuFöG sowie der §§ 3, 4 und 7 NeuFöG sinngemäß anzuwenden. § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG regelt Begünstigungen für die Grunderwerbsteuer, während § 1 Z 1, 3 und 5 NeuFöG Begünstigungen für die Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben, Gerichtsgebühren für die Eintragungen in das Firmenbuch (Tarifpost 10 Z I des Gerichtsgebührengesetzes) und Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten regeln. In Zusammenhang mit der Schenkungssteuer ist im NeuFöG keine Begünstigung vorgesehen, damit ist dieses Gesetz für unentgeltliche Erwerbe iSd. § 3 ErbStG 1955 nicht anwendbar.

Linz, am 16. Jänner 2009