



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Bruno Hübscher, Dr. Walter Zisler und Mag. Peter Lederer über die Berufung des Bw, vertreten durch Prodinger & Partner Wirtschaftstreuhandges.m.b.H., 5700 Zell am See, Auerspergstraße 8, vom 26. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Heinrich Schmutzhart, vom 29. Mai 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aussetzung der Besteuerung gemäß § 30 ErbStG nach der am 23. März 2011 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Herr JK sen. (kurz: Vater) war Gesellschafter

- der HGB-GmbH. mit einem Geschäftsanteil von S 1.747.574,00 sowie
- der HGBB-GmbH. mit einem Geschäftsanteil von S 419.419,00.

Dies entsprach jeweils in Ansehung des gesamten Stammkapitals einem Anteil von 7,77 %.

Mit zwei gleichlautenden notariellen Schenkungsverträgen vom 01.08.2002 trat der Vater jeweils die Hälfte seiner Geschäftsanteile „*im Schenkungswege*“ zum einen an seinen Sohn (den Berufungswerber; kurz: Bw) und zum anderen an seine Tochter, KB, ab.

Der gegenständliche, dem Finanzamt zur ERFNR. 307.458/2002 angezeigte,

“SCHENKUNGSVERTRAG” hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

*“DRITTENS: Der Geschenknehmer ..... (der Bw) räumt hiermit für sich und seine Rechtsnachfolger an der von ihm im Schenkungswege übernommenen Geschäftsanteile an der HGB-GmbH und der HGBB-GmbH seinem Vater ..... auf dessen Lebensdauer das unentgeltliche Fruchtgenussrecht im Sinne des § 509 ABGB ein, so dass alle hinkünftigen Gewinnausschüttungen, die mit den schenkungsgegenständlichen Geschäftsanteilen verbunden sind, auch weiterhin in vollem Umfang dem Geschenkgeber zustehen.*

*Sollte ..... (der Vater) vor seiner Ehegattin ..... versterben, steht dieser auf Lebensdauer das Fruchtgenussrecht im selben Umfang zu, welches Recht der Geschenknehmer auf Weisung des Geschenkgeber Frau ..... einräumt, falls sie ihren Ehegatten überleben sollte.*

*VIERTENS: ..... (der Bw) erwirbt diese Geschäftsanteile mit allen Rechten und Pflichten, die dem abtretenden Gesellschafter der Gesellschaft sowie den Mitgesellschaftern zustehen beziehungsweise obliegen.“*

Im Dezember 2007 begann eine abgabenbehördliche Überprüfung der Schenkungsverträge.

Der Prüfer vertrat im Prüfungsverfahren die Auffassung, dass der Wert der Geschäftsanteile - nicht wie im Vertrag (“ACHTENS”) festgehalten - nach dem Wiener Verfahren zu schätzen, sondern aus Verkäufen abzuleiten sei.

Von diesem Wert sei nach Abzug des (kapitalisierten) Fruchtgenussrechtes die Schenkungsteuer festzusetzen.

Mit Schriftsatz vom 06.05.2009, beim Finanzamt eingelangt am 11.05.2009, beantragte der Bw die Aussetzung der Besteuerung gemäß § 30 ErbStG bezüglich des oben angeführten Schenkungsvertrages vom 01.08.2002.

Mit angefochtenem Bescheid vom 29.05.2009 wurde dieser Antrag abgewiesen. Zur Begründung wurde nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung wie folgt ausgeführt:

*“1. Als Steuerpflichtiger wird der bezeichnet, der in seiner Sphäre den steuerlichen Tatbestand erfüllt, d.h. das Steuersubjekt, mit dem allgemein die Vorstellung des Steuerschuldners verbunden ist bzw. jeder, mit dem die Abgabenbehörde in Beziehung tritt oder treten könnte (Steuerpflichtiger im materiellen und formalen Sinn). Steuerschuldner ist in aller Regel die Person, die als Steuersubjekt den die Steuerschuld auslösenden Tatbestand verwirklicht hat. Der Begriff des Steuerpflichtigen erfasst zwar einen weiteren Personenkreis, deckt sich aber normalerweise mit dem Begriff des Steuerschuldners. Der Gesetzgeber entschied sich bei dem Wortlaut des § 30 ErbStG für den weiteren Begriff.*

*Gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG ist Steuerschuldner der Erwerber, bei Schenkung auch der Geschenkgeber, damit ist der Geschenkgeber jedenfalls Steuerpflichtiger.*

*Die Formulierung des § 30 ErbStG “einem anderen als dem Steuerpflichtigen” lässt in den Fällen, in denen die Nutzung dem Geschenkgeber eingeräumt wird, für die Aussetzung der Besteuerung keinen Raum. Übergibt der Geschenkgeber an den Geschenknehmer einen Vermögenswert und behält sich das Fruchtgenussrecht vor, steht die Nutzung dem*

*Steuerpflichtigen und nicht einem anderen zu. Nach Wortlaut der Norm kann § 30 ErbStG nicht angewendet werden (vgl. Dr. Hedwig Bavanek-Weber, Die Aussetzung der Besteuerung gemäß § 30 ErbStG, Finanzjournal 1995, GVR 25ff).*

*Im Gegensatz zu § 29 Abs. 1 ErbStG, der eine Regelung für Empfänger von wiederkehrenden Leistungen trifft, regelt § 30 ErbStG die steuerliche Behandlung eines Erwerbes von Vermögen, dass durch Nutzungen eines Dritten belastet ist (vgl. Dorazil-Taucher, Kommentar ErbStG, Rz 1.3). Die Bestimmung des § 30 ErbStG ist nicht anwendbar, wenn die Nutzung des Vermögens nur zum Teil einem Dritten (gemeinsam mit dem, welchem das Vermögen bisher gehört hat) zustand oder gemeinsam mit dem Erwerber zusteht (vgl. Dorazil-Taucher, Kommentar ErbStG, Rz 5.1).*

*Die Bestimmung des § 30 ErbStG ist nicht für den Fall eingeschränkt, dass das dem Dritten zustehende Nutzungsrecht schon vor dem Erwerb des Vermögens durch den Abgabepflichtigen bestanden hat, sie erfasst vielmehr auch jene Fälle, in denen das Nutzungsrecht des Dritten im Zusammenhang mit dem Erwerb des Vermögens begründet wird (VwGH vom 24.3.1976, ZI. 1522/74 Slg 4958 F, BFH vom 30.4.1986 II 155/83 BStBl. 1986 II S.676).*

*2. Die Bestimmung des § 30 ErbStG findet überdies nicht Anwendung, solang der Anfall aufschiebend bedingt oder ungewiss betagt ist (vgl. Dorazil-Taucher, Rz 5.4).*

*3. Bei gemischten Schenkungen ist der unentgeltliche Teil der Zuwendung durch den entgeltlichen Teil derselben nicht belastet. Eine Begünstigung im Sinne des § 30 ErbStG tritt nicht ein (vgl. Dorazil-Taucher, Kommentar ErbStG, Rz 5.3, und Fellner, KO zum ErbStG, § 30 Tz 2).*

*In dem zu ERFNR. 92-307.458/2002 angezeigten Schenkungsvertrag wurde vom Geschenknehmer primär jeweils das lebenslängliche unentgeltliche Fruchtgenussrecht an den Geschäftsanteilen der Firmen HGB-GmbH und HGBB-GmbH an den Geschenkgeber auf dessen Lebensdauer eingeräumt. Weiters wurde auf Weisung des Geschenkgebers das lebenslängliche Fruchtgenussrecht an den genannten Geschäftsanteilen an die Gattin des Geschenkgebers nur für den Fall des Vorabebens des Geschenkgebers vor dessen Gattin eingeräumt (d.h. für ein ungewisses Ereignis). Bei dem Rechtsgeschäft handelte es sich um eine so genannte gemischte Schenkung, es werden im Gegenzug zur Übertragung der Geschäftsanteile Fruchtgenussrechte an jenen als Gegenleistung gewährt (eingeräumt)."*

Fristgerecht wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass laut Fellner, Kommentar zum ErbStG, der Erwerber durch § 30 ErbStG eines mit einem Nutzungsrecht belasteten Vermögens für die Zeit, für die er infolge einer solchen Belastung aus dem Vermögen keinen Nutzen ziehen kann, auf seinen Antrag von der Erbschaftssteuer befreit werden soll. Weiters heißt es in diesem Kommentar, dass § 30 ErbStG etwa zur Anwendung kommt, wenn das erworbene Vermögen mit einem Fruchtgenussrecht belastet ist, was dem gegenständlichen Fall entspricht.

Gleichzeitig wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Das Finanzamt legte die Berufung und den entsprechenden Verwaltungsakt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

In der am 23. März 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw ergänzend ausgeführt, dass Sinn der Begünstigung sei, dem Erwerber des Vermögens die Möglichkeit zu geben, die Besteuerung solange auszusetzen bis eine Nutzung der Früchte möglich ist. Es könne daher keinen Unterschied machen, ob die Nutzung des Vermögens einem Dritten oder dem Geschenkgeber zukommt. Aus Sicht des Erwerbers sei die wirtschaftliche Belastung immer gleich, egal wer die Früchte aus der Beteiligung erhält.

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

Mit Erkenntnis des VfGH vom 07.03.2007, G 54/06 ua., kundgemacht unter BGBl I 2007/9, wurde § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955, und mit Erkenntnis vom 15.06.2007, G 23/07 ua., kundgemacht unter BGBl I 2007/39, wurde § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 jeweils mit Wirkung vom 01.08.2008 als verfassungswidrig aufgehoben.

Dies bedeutet, dass das ErbStG auf alle bis zum 31.07.2008 verwirklichten Erwerbsvorgänge unverändert anzuwenden ist.

Da in den Fällen des § 30 ErbStG die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 2 ErbStG mit dem Erlöschen des Nutzungsrechtes entsteht, besteht keine Steuerpflicht, wenn das Nutzungsrecht nach dem 31.07.2008 erlischt (RV SchenkMG 2008, 549 BlgNR 23. GP).

§ 30 ErbStG 1955 lautet wie folgt:

*“(1) Beim Erwerb von Vermögen, dessen Nutzung einem anderen als dem Steuerpflichtigen zusteht, kann der Steuerpflichtige verlangen, dass die Besteuerung bis zum Erlöschen des Nutzungsrechtes ausgesetzt bleibt. Auf Verlangen des Finanzamtes hat der Steuerpflichtige für die Steuer Sicherheit zu leisten.*

*(2) Geht in dem Falle des Abs. 1 das mit dem Nutzungsrechte belastete Vermögen vor dem Erlöschen des Nutzungsrechtes durch Erbfolge auf einen anderen über, so wird die Steuer für diesen Übergang nicht erhoben, vielmehr tritt die gleiche Behandlung ein, wie wenn derjenige, dem das Vermögen zur Zeit des Erlöschens gehört, das Vermögen unmittelbar von dem ursprünglichen Erblasser erworben hätte.“*

Die Finanzbehörde I. Instanz versagte dem Bw die Anwendbarkeit des § 30 ErbStG und stützte sich auf folgende Argumente:

1. Der gegenständliche Vorgang sei eine gemischte Schenkung, auf die nach hL die Aussetzung der Besteuerung nicht anwendbar sei (unter Hinweis auf Dorazil/Taucher, ErbStG4, Rz 5.3; Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 30 ErbStG Tz 2 § 30 ErbStG; sowie Bavenek-Weber, Die Aussetzung der Besteuerung gemäß § 30 ErbStG, FJGVR 1995, 25, 29).

2. Bei der Schenkung sind sowohl Geschenkgeber als auch Geschenknehmer Steuerschuldner der Schenkungssteuer (vgl. § 13 Abs. ErbStG). Nach dem Wortlaut des Gesetzes sei § 30 ErbStG nur anwendbar, wenn „*einem anderen als dem Steuerpflichtigen*“ - also einem Dritten - die Nutzung zusteht. Bei einer Schenkung unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes würde die Nutzung dem Geschenkgeber (einem Steuerpflichtigen) zustehen, weshalb die Bestimmung nicht erfüllt sei (unter Hinweis auf *Dorazil/Taucher*, ErbStG4, § 30 Anm 5.1; sowie *Bavenek-Weber*, Die Aussetzung der Besteuerung gemäß § 30 ErbStG, FJGVR 1995, 25, 29).

ad 1.) Zunächst ist prüfen, um welchen Vorgang es sich im konkreten Fall - Schenkung oder gemischte Schenkung - handelt.

Zur Frage der verkehrsteuerlichen Auswirkungen bei Schenkung von Anteilen an Personen- und Kapitalgesellschaften unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes gibt es zahlreiche Literatur (zB Achatz) und Rechtsprechung im Zusammenhang mit Börsenumsatzsteuer, Rechtsgeschäftsgebühr (§ 33 TP 16 und 21 GebG) und Schenkungssteuer.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte im Erkenntnis vom 26.06.2003, 2000/16/0377, die Börsenumsatzsteuer bei einer Abtretung von GmbH-Anteilen zu beurteilen und dabei unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung und die Literatur zur Frage des Fruchtgenussrechtes als Gegenleistung nachstehende Rechtsansicht vertreten (siehe auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 3 ErbStG Rz 61ff):

*„Der Börsenumsatzsteuer unterliegt gemäß § 17 Abs. 1 KVG der Abschluss von Anschaffungsgeschäften über Wertpapiere. Anschaffungsgeschäfte sind nach § 18 Abs. 1 KVG entgeltliche Verträge, die auf den Erwerb des Eigentums an Wertpapieren gerichtet sind.“*

*Im Fall des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. November 1993, Zl. 92/16/0177, war die schenkungsweise Übertragung von stimmrechtslosen Vorzugsaktien durch Eltern an ihre Kinder gegenständlich; die Geschenkgeber blieben Mitglieder des Vorstandes der AG und behielten sich das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht vor. Der Verwaltungsgerichtshof stellte darauf ab, dass in diesem Fall nur das bloße Eigentum an den stimmrechtslosen Aktien übertragen worden sei und daher keine Verpflichtung eingegangen worden sei, durch die Tätigkeit erzielte Erträge an die Übergeber zu überlassen. Für die Übergabe des bloßen Eigentums an den Vorzugsaktien sei von den Beschwerdeführern kein Entgelt erbracht worden.“*

*Im Fall des Erkenntnisses vom 30. August 1995, Zl. 94/16/0261, ging es um die schenkungsweise Übertragung von Gesellschaftsanteilen an einer GmbH, wobei sich die Geschenkgeber ein lebenslängliches und unentgeltliches Fruchtgenussrecht vorbehielten. Unter einem wurde ein Syndikatsvertrag abgeschlossen, wonach sich die Geschenknehmer verpflichteten, von ihrem Stimmrecht ausnahmslos im gleichen Sinne Gebrauch zu machen, wie einer der Geschenkgeber.“*

*Unter Zitierung des oben genannten Erkenntnisses führte der Verwaltungsgerichtshof dazu aus, dass ein Objekt erworben worden sei, welches als nudum ius anzusehen sei, weil im Wege der Syndikatsvereinbarung zufolge der Stimmbindung an einen der Geschenkgeber von*

vornherein jegliche eigenständige Disposition über das mit einem Geschäftsanteil an einer GmbH an sich verbundene Stimmrecht genommen worden war. Ausgehend davon wurde auch in jenem Fall die von der Behörde angenommene Entgeltlichkeit abgelehnt.

Mit beiden Erkenntnissen hat sich Achatz ausführlich auseinander gesetzt (Verkehrsteuerliche Konsequenzen der Schenkung von Gesellschaftsanteilen unter Fruchtgenussvorbehalt - Anmerkungen zu VwGH 18. November 1993, 92/16/0177, GesRZ 1995, 81 ff, sowie: Schenkung von GmbH-Anteilen unter Fruchtgenussvorbehalt - VwGH 30. August 1995, 94/16/0261: keine Börsenumsatzsteuerpflicht!, SWK 1995, A 731). Im erstgenannten Aufsatz wirft der Autor die Frage auf, wie der Fall vom 18. November 1993 zu entscheiden gewesen wäre, wenn die Übernehmer zwar nicht über Stimmrechte verfügt hätten, aber zum Vorstand der betreffenden Familien-AG bestellt worden wären; genau dieser Fall liegt hier vor, weil G. Geschäftsführer der Gesellschaft wurde und mit seinem 25 %-Anteil eine Abberufung verhindern kann.

Zu prüfen ist nach Auffassung Achatz', ob die "Gegenleistung" nach dem Willen der Parteien Abgeltung für den Gesellschaftsanteil sein soll oder eher den Charakter einer Belastung trägt, die der Bedachte im eigenen Interesse auf sich nimmt. "Wird etwa ein Gesellschaftsanteil in Vorwegnahme der Erbfolge bereits zu Lebzeiten durch Schenkung übertragen, und behält sich der Geschenkgeber den Fruchtgenuss vor, wendet weder der Beschenkte den Fruchtgenuss für die Erlangung des Anteils auf, noch zielt der Übertragende auf die Erlangung einer Gegenleistung". Dieser Auffassung ist zu folgen, zumal der Verwaltungsgerichtshof in den genannten Erkenntnissen die Bedachtnahme auf den Willen der Parteien nicht ausgeschlossen hat; gerade hier, wenn der Vater einen Teil seines Anteils an seine Kinder überträgt, kann keinesfalls angenommen werden, dass der Fruchtgenuss als Entgelt für die Übertragung der Anteile gedacht ist.

Im vorliegenden Fall zeigen die Beschwerdeführer richtig auf, dass der Abtretende durch seine 55 %-Mehrheit über die Gewinnausschüttung und -verwendung allein dispositionsbefugt ist. Die belangte Behörde hat das Fruchtgenussrecht (also das Ergebnis einer Gewinnausschüttung) als Gegenleistung angesehen und ist damit zu einer Entgeltlichkeit gelangt. Gerade bezüglich der Gewinnausschüttung haben die Erwerber der Gesellschaftsanteile aber keinerlei Disposition erlangt, sondern verbleibt die volle Entscheidungsbefugnis darüber weiterhin beim Abtretenden.

Das vorliegende Vertragswerk ist vielmehr als Schenkung unter Auflage zu beurteilen, bei der die Auflage keine Gegenleistung darstellt, sondern nur der Wert durch die Auflage vermindert wird (Schubert in Rummel I3, § 938 RZ. 8). Daher kommt auch im vorliegenden Fall Entgeltlichkeit als Wesensmerkmal des Anschaffungsgeschäftes nicht in Betracht."

Nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 3 Abs. 4 ErbStG wird die Steuerpflicht einer Schenkung nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie unter einer Auflage gemacht wird.

Im konkreten Fall tritt der Vater seine Geschäftsanteile, die jeweils einer Beteiligung von 7,77% entsprechen, je zur Hälfte an seinen Sohn (der Bw) sowie an seine Tochter ab und behält sich das Fruchtgenussrecht an den Gewinnausschüttungen zurück. Im Falle seines Vorablebens vor seiner Ehegattin sollte dieser das Fruchtgenussrecht zustehen.

Aufgrund seines Beteiligungsausmaßes von 7,77% hatte bereits der Vater keine (volle) Entscheidungsbefugnis auf die Gewinnverwendung und –ausschüttung. Das Gleiche gilt für die Kinder, die jeweils 'nur' 3,78% der Anteile erwerben. Die Einräumung des

Fruchtgenussrechtes trägt sohin eher den Charakter einer Belastung, die der Bw im eigenen Interesse in Kauf genommen hat.

Im konkreten Fall übertrug der Vater beinahe uno acto seine Anteile zu gleichen Teilen an seine Kinder. Die gegenständliche Abtretung an den Bw ist im Konnex mit den anderen Verträgen zu sehen und hat auch nach dem Gesamtbild der Verhältnisse den Zweck die Erbfolge bereits zu Lebzeiten zu regeln.

Der Vorgang ist daher nicht als 'gemischte Schenkung', sondern als Schenkung unter Auflage anzusehen. Die Auflage (das vorbehaltene Fruchtgenussrecht) stellt zwar keine Gegenleistung dar, mindert aber aufgrund des im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht geltenden Bereicherungsprinzips den Wert des zugewendeten Vermögens (die Geschäftsanteile).

Ad 2.) Gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG ist Steuerschuldner der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber.

Nach § 78 Abs. 1 BAO ist Partei im Abgabenverfahren ua. der Abgabepflichtige (§ 77).

§ 77 Abs. 1 BAO bestimmt, dass Abgabepflichtiger im Sinne des Bundesgesetzes ist, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt.

Daraus folgt, dass bei einem Gesamtschuldverhältnis - im Sinne des § 13 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 6 Abs. 1 BAO sind im Falle einer Schenkung i.S.d. § 3 Abs. 1 ErbStG Geschenknehmer und Geschenkgeber Gesamtschuldner - alle Gesamtschuldner Partei sind, unabhängig davon, ob sie bereits zur Steuerleistung in Anspruch genommen worden sind oder nicht (vgl. VwGH vom 19.12.1996, 94/16/0263, unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 891, zu § 90).

*Bavenek-Weber* hat sich in ihrem Aufsatz "Die Aussetzung der Besteuerung gemäß § 30 ErbStG" (FJGVR 1995, 29) eingehend mit der Frage, wer Steuerpflichtiger i.S. dieser Vorschrift ist, auseinandergesetzt und wie folgt ausgeführt:

*"Als Steuerpflichtiger wird der bezeichnet, wer in seiner Sphäre den steuerlichen Tatbestand erfüllt, d.h. das Steuersubjekt, mit dem allgemein die Vorstellung des Steuerschuldners verbunden ist, bzw. jeder, mit dem die Abgabebehörde in Beziehung tritt oder treten könnte (Steuerpflichtiger im materiellen und formellen Sinn). Steuerschuldner ist in aller Regel die Person, die als Steuersubjekt den die Steuerschuld auslösenden Tatbestand verwirklicht hat. Der Begriff des Steuerpflichtigen erfasst zwar einen weiteren Personenkreis, deckt sich aber normalerweise mit dem Begriff des Steuerschuldners (vgl. Stoll, Das Steuerschuldverhältnis, 157ff, 168f).*

*Der Erbschaftssteuergesetzgeber entschied sich bei dem Wortlaut des § 30 ErbStG für den weiteren Begriff. Gem. § 13 Abs. 1 ErbStG ist Steuerschuldner der Erwerber, bei Schenkung auch der Geschenkgeber, damit ist der Geschenkgeber jedenfalls auch Steuerpflichtiger."*

*Bavenek-Weber* kommt in ihrer Abhandlung zu dem Schluss, dass die Formulierung des § 30 ErbStG „einem anderen als dem Steuerpflichtigen“ dazu führt, dass die Aussetzung der

---

Besteuerung in den Fällen, in denen die Nutzung dem Geschenkgeber eingeräumt wird, nicht anwendbar ist.

Die Begünstigung des § 30 Abs. 1 ErbStG ist auch dann ausgeschlossen, wenn die Nutzung des Vermögens nur zum Teil einem Dritten (gemeinsam mit dem, welchem das Vermögen bisher gehört hat) zusteht (vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG4, § 30 Anm 5.1).

Der erkennende Senat schließt sich der in der oben zitierten Literatur vertretenen Rechtsauffassung an, dass § 30 ErbStG nur anwendbar ist, wenn das Nutzungsrecht einem Dritten zusteht.

Der angefochtene Bescheid entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 23. März 2011