



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Consilia Salzburg Wirtschaftsprüfungs GmbH, 5020 Salzburg, Wolf-Dietrich-Str. 10, vom 24. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 3. Oktober 2006 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit notariellem Übergabsvertrag vom 22. September 1997 hatte der Vater dem Berufungswerber (kurz: Bw) ua. eine Hälfte seines Hälfteanteiles – das ist in Ansehung der gesamten Liegenschaft ein Viertelanteil – an der Liegenschaft EZ 147 Grundbuch xy übergeben. Auf einem Teil dieser Liegenschaft wird der Gastgewerbebetrieb Gasthof „N“ betrieben.

Mit notariellem Zusammenschlussvertrag vom selben Tag schlossen sich der Bw und sein Vater zum gemeinschaftlichen Betrieb des Gasthofes zur „NE OEG“ zusammen. Diese Gesellschaft wurde mit Wirkung 1. Februar 2006 in die „NE KEG“ umgewandelt, wobei der Bw unbeschränkt haftender Gesellschafter und der Vater einziger Kommanditist war.

Am 13. April 2006 vereinbarte der Bw mit seinen Eltern einen notariellen „Vertragsnachtrag, Schenkungsvertrag und Übergabsvertrag“:

Übergabsvertrag: Mit dem gegenständlichen Vertrag übergaben die Eltern an den Bw ihren Landwirtschaftsbetrieb samt Austraghaus „A-Gut“, bestehend aus den Liegenschaftsanteilen an EZ 10, EZ 147 teilweise, EZ 149 und einem Anteil an EZ 106, jeweils Grundbuch xy, gegen bestimmte (im Berufungsverfahren unstrittige) Ausgedingeleistungen.

Schenkungsvertrag: Der Vater trat an den Bw seinen Kommanditanteil an der KEG im Schenkungswege ab. Weiters schenkten und übergaben der Vater (1/4) und die Mutter (1/2) ihre Anteile an dem Sonderbetriebsvermögen der KEG darstellenden Geschäftsgrundstück, vorgetragen in EZ 147 Grundbuch xy, an den Bw ab. Für die Schenkung dieser Vermögenswerte wurde noch im Vertrag die Begünstigung gemäß § 15a ErbStG geltend gemacht.

Für die Liegenschaft EZ 147 waren insgesamt drei gesonderte Einheitswerte festgestellt, für den landwirtschaftlichen Betrieb, für das Einfamilienhaus (Austraghaus) und für das im Sonderbetriebsvermögen der NE KEG befindliche Geschäftsgrundstück.

Das Finanzamt ermittelte die Gegenleistung und setzte für beide Erwerbsvorgänge von den Elternteilen die Grunderwerbsteuer (rechtskräftig) fest. Die Zuwendungen des Vaters wurden vom Finanzamt aufgrund des anteiligen Freibetrages gemäß § 15a ErbStG schenkungssteuerfrei behandelt. Was die Zuwendungen von der Mutter betrifft, so ermittelte das Finanzamt von den (anteiligen) Einheitswerten des Einfamilienhauses (€ 14.389,22) und des Geschäftsgrundstückes (€ 55.304,00) die Summe der dreifachen Einheitswerte in Höhe von € 209.079,66 (€ 69.693,22 x 3), zog davon die anteilige Gegenleistung in Höhe von € 45.129,14 ab und errechnete so eine Schenkung in Höhe von € 163.950,52. Ausgehend von diesem Betrag setzte das Finanzamt im angefochtenen Bescheid eine Schenkungssteuer im Gesamtbetrag von € 16.219,00 fest.

Innerhalb offener Frist wurde gegen den Schenkungssteuerbescheid Berufung erhoben und eingewendet, dass für die Schenkung des Betriebsgrundstückes in Höhe von € 130.100,45 kein Freibetrag gemäß § 15a gewährt wurde. Über Jahrzehnte sei das wirtschaftliche Eigentum bei Herrn J NE sen. vorgelegen und das gesamte vom Gastgewerbebetrieb genutzte Gebäude sei als wirtschaftliches Eigentum im Jahresabschluss und in der Bilanz des Vaters ausgewiesen worden. Es ist richtig, dass die Mutter zivilrechtliche (Hälfte-)Eigentümerin im Grundbuch war. § 15a ErbStG sehe grundsätzlich eine Befreiung für Betriebsvermögen vor und das Finanzamt habe die Verwendung als Betriebsvermögen anerkannt. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise und im Gleichklang mit der einkommensteuerrechtlichen Situation wäre das Hälfteeigentum der Mutter dem Ehegatten zuzurechnen und bei der Berechnung der Schenkungssteuer von der Mutter auszuscheiden. In diesem Falle wäre ein Freibetrag in Höhe von 75% von € 365.000,00 zu gewähren.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und begründete diese wie folgt:

„ § 15a ErbStG setzt voraus, dass der Zuwendende Gewinneinkünfte bezogen hat. Schenkungen unter Lebenden sind nur dann befreit, wenn der Geschenkgeber entweder 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. Werden gleichzeitig mit einer die Voraussetzungen des § 15a ErbStG erfüllenden Betriebsübergabe Wirtschaftsgüter (z.B. unbewegliches Betriebsvermögen, das in ertragsteuerlicher Hinsicht dem Erwerb zugerechnet wurde) von dritter Seite übergeben, so ist dieser Erwerbsvorgang nicht befreit, da bei der Beurteilung einer Mehrzahl von Besteuerungsvorgängen die Frage der Steuerfreiheit für jeden einzelnen Erwerbsvorgang gesondert zu prüfen ist (vgl. Berufungsentscheidung d. UFS Salzburg v. 27.5.2003, GZ RV/0480-S/02 und d. UFS Wien v. 25.5.2004, GZ RV/3556-W/02). Da von der Geschenkgeberin kein Betriebsvermögen im Sinn des § 15a Abs. 2 ErbStG, sondern lediglich eine durch den Gatten der Übergeberin betrieblich genutzte Liegenschaft übertragen wurde, steht hinsichtlich diese Übertragungsvorganges die Begünstigung nach § 15a ErbStG nicht zu.“

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend vorgebracht:

„ Der Übergabe- und Schenkungsvertrag errichtet von Notar Dr. ist zweigeteilt errichtet worden. Gem. III. Übergabsvertrag wird der landwirtschaftliche Betrieb und das Austraghaus übergeben. Gem. IV wird unter Schenkungsvertrag der Mitunternehmeranteil des Herrn J NE sen. an der NE KEG und das Sonderbetriebsvermögen des Herrn J NE sen. im Schenkungswege an den Sohn, (der Bw), übertragen.

Zum Sonderbetriebsvermögen gehört nach den Zurechnungsgrundsätzen des § 24 BAO auch das Hälfteigentum von Frau A NE.

Herr J NE sen. hat einen Betrieb samt Sonderbetriebsvermögen einheitlich übergeben.

Gem. § 21 BAO ist der Grundsatz der Einheitlichkeit eines wirtschaftlichen Vorganges mit dem Aufspaltungsverbot eines Rechtsgeschäftes verbunden. Der Bescheid verstößt somit gegen das Aufspaltungsverbot des § 21 BAO.

Gem. § 3 gilt als Schenkung jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes. Die Schenkung eines Betriebes und Sonderbetriebsvermögen fällt unter diesen Tatbestand.

§ 15a ErbStG begünstigt die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und von Mitunternehmeranteilen von mindestens 25%. Da nach Zurechnungsvorschriften des § 24 BAO beim Vater Betriebsvermögen vorliegt und Betriebsvermögen übergeben wurde, ist der Freibetrag auf die gesamte Schenkung anzuwenden und das Ausgliedern der zivilrechtlichen Hälfte der Mutter ein Verstoß der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG.

Es ist richtig, dass die Erbschafts-Schenkungs-Steuer grundsätzlich an Rechtsvorgänge anknüpft und die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Allgemeinen in den Hintergrund tritt. Eine Ausnahme ergibt sich jedoch dann, wenn einzelne Tatbestände abweichend vom Formalcharakter dieser Steuer an wirtschaftliche Gegebenheiten anknüpfen und daher eine wirtschaftliche Betrachtungsweise verlangen (vergleiche VwGH vom 14.5.1962, Zahl 1967/61).

Der Schenkungssteuerbescheid spaltet einen einheitlichen Vorgang auf und missachtet dadurch die Spezialbestimmung des § 15a ErbStG.

Die Formulierungen im Übergabe- und Schenkungsvertrag sind nach dem Grundbuchsrecht ausschließlich zivilrechtlich formuliert. Damit der Übernehmer bzw. Beschenkte, (der Bw), grundbücherlicher Eigentümer werden kann, waren zweifellos aus der Sicht des Grundbuchsrechtes die vom Notar gewählte Formulierung erforderlich.

Die vom Finanzamt zitierten beiden UFS-Entscheidungen verstoßen gleichfalls gegen das Aufteilungsverbot von einheitlichen wirtschaftlichen Vorgängen. Die Schenkung eines Mitunternehmeranteiles und von Sonderbetriebsvermögen beinhaltet alle Werte, welche in der Bilanz der Mitunternehmerschaft und in der Ergänzungsbilanz ausgewiesen sind. Insbesondere in der Ergänzungsbilanz ist das gesamte Gebäude als Betriebsvermögen ausgewiesen, welches Herrn J NE sen. nach den Bestimmungen der §§ 21 bis 24 BAO zuzurechnen ist und somit wirtschaftliches Eigentum bei Herrn J NE darstellen. Herr J NE hat somit auch den zivilrechtlich seiner Frau gehörenden Hälfteanteil als wirtschaftliches Eigentum dem Sohn übertragen.

Stoll zitiert im Kommentar zu § 21 BAO, das für den Falle, das der Gesetzgeber an einen konkreten Fall offensichtlich nicht gedacht hat und es sich somit um eine unechte Gesetzeslücke handelt, in derartigen Fällen die Auslegung dem Sinn des Gesetzes gerecht zu werden trachten müsse, und dass sich die Auslegung nicht alleine an dessen unzureichenden Wortlaut halten darf (Vergleiche VwGH vom 7.5.1954, Zahl 78/52).

Das Auseinanderfallen von zivilrechtlichem Eigentum und wirtschaftlichem Eigentum ist klassisch und häufig bei Leasingverträgen gegeben, insbesondere beim Spezialleasing. Beim

Spezialleasing ist zivilrechtlicher Eigentümer die Leasinggesellschaft, wirtschaftlicher Eigentümer jedoch der Leasingnehmer. "

Die Finanzbehörde erster Instanz legte die Berufung und den entsprechenden Bemessungsakt vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer.

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

Die Steuerschuld entsteht bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (vgl. § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG).

Im gegenständlichen Fall ist die Steuerschuld im Jahre 2006 entstanden, weshalb die aufgehobene Gesetzesstelle (§ 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955) weiterhin anzuwenden ist.

Strittig ist, ob eine Schenkung von Betriebsvermögen von der Mutter vorliegt und wenn ja, ob dafür der (anteilige) Freibetrag gemäß § 15a ErbStG zu berücksichtigen ist.

Der Notariatsakt vom 13. April 2006 besteht aus fünf Teilen:

„ *I. VERTRAGSNACHTRAG* “: Darin wird ein Ausfertigungsfehler im Übergabsvertrag vom 22. September 1997 berichtigt.

„ *II. PRÄAMBEL* “ dient der Darstellung der zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse sowie der Einheitswerte und ihre Zurechnung. Zum Einheitswert des Sonderbetriebsvermögens ist festgehalten, dass die Übergabe des Viertelanteiles im September 1997 vom Finanzamt berücksichtigt wurde und dem Bw bereits ein Viertel des Geschäftsgrundstückes zugerechnet wird. Die restlichen drei Viertel werden bescheidmäßig den Geschenkgebern zugerechnet.

„ *III. ÜBERGABSVERTRAG hinsichtlich Landwirtschaftsbetrieb und Austraghaus* “

„ *IV. SCHENKUNGSVERTRAG* “ und

„ *V. ALLGEMEINE BESTIMMUNGEN* “

Der Bw bringt im Wesentlichen vor, dass das Sonderbetriebsvermögen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Vater und nicht der Mutter zuzurechnen gewesen wäre. In

wirtschaftlicher Betrachtungsweise würde daher keine Zuwendung von der Mutter an den Sohn vorliegen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes als Schenkung im Sinne des Gesetzes.

Die meisten Tatbestände des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes knüpfen an die zivilrechtlichen Erscheinungsformen der Rechtsgestaltung an. Auch im Bereich des Tatbestandes nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht möglich, es kommt vielmehr die rein rechtliche Betrachtungsweise zum Tragen (vgl. *Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern*, Band III, § 1 ErbStG Rz 33, mit weiteren Nachweisen).

In Vertragspunkt „ IV. SCHENKUNGSVERTRAG “ ist unter „ZWEITENS“ Abschnitt B) festgehalten:

„ Weiters schenken und übergeben J NE, geboren und A NE ihre Anteile an dem, Sonderbetriebsvermögen der NE KEG darstellenden Geschäftsgrundstück, vorgetragen in EZ 147 Grundbuch xy. “

Aus dem Wortlaut des Vertrages geht eindeutig hervor, dass die Mutter ihre Liegenschaftshälfte dem Bw schenkt.

Dies entspricht auch dem festgestellten Einheitswert: Gemäß Einheitswertbescheid wurde die Hälfte des Geschäftsgrundstückes der Mutter zugerechnet.

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass die Mutter über die Hälfte der Liegenschaft Verfügungsberechtigt war. Dass es früher einmal zu einer Übertragung der Verfügungsmacht an der Liegenschaft an den Ehegatten gekommen sei, ist in den Akten weder dokumentiert noch wurde dies vorgebracht. Eine, wenn auch stillschweigende, Nutzungsüberlassung der Liegenschaftshälfte an den Ehegatten bedeutet noch keine Verfügungsmacht gleich einem Eigentümer.

Entsprechend dem Wortlaut des Vertrages ist eine Schenkung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG von der Mutter an den Sohn anzunehmen.

Mit Art. IX Z 4 Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I 1999/106, wurde § 15a ErbStG mit Wirkung vom 1. Jänner 2000 in das ErbStG eingefügt. Damit wurde für den Erwerb von Todes wegen oder unter Lebenden von Betriebsvermögen oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften eine umfängliche Befreiungsbestimmung geschaffen.

§ 15a ErbStG in der Fassung BGBl. I Nr. 161/2005 lautet:

"(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. "

In den Erläuterungen der Regierungsvorlage des StRefG 2000 ist zu § 15a ErbStG ausgeführt (1766 BlgNR 20. GP):

"Mit dieser Bestimmung soll ein sachlicher Freibetrag von fünf Millionen Schilling für die unentgeltliche Übertragung von im Abs. 2 angeführten Vermögen geschaffen werden. Dieser Freibetrag soll dann zustehen, wenn das Vermögen von Todes wegen (§ 2 ErbStG) oder durch eine Schenkung unter Lebenden (§ 3 ErbStG) zugewendet wird und der Erwerber eine natürliche Person ist; bei der Schenkung unter Lebenden kommt als weitere Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrages dazu, dass der Geschenkgeber entweder das 55. Lebensjahr vollendet haben muss oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen erwerbsunfähig ist. Erwerbsunfähigkeit ist dieser Bestimmung zufolge dann anzunehmen, wenn er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Ob ein Geschenkgeber "erwerbsunfähig" ist, ist jeweils für das konkret übertragene Vermögen zu beurteilen.

Als begünstigungsfähiges Vermögen sollen gemäß Abs. 2 Betriebe und Teilbetriebe angesehen werden, bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb bezogen werden, sowie Mitunternehmer- und Kapitalanteile, sofern der Erblasser oder Geschenkgeber

mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft oder am gesamten Nennkapital beteiligt war. Der Erwerb von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers ist begünstigt, wenn er unmittelbar mit dem Erwerb des Mitunternehmeranteils erfolgt.

Der Freibetrag (Freibetragsteil) soll grundsätzlich immer dann zustehen, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber den Betrieb zur Gänze oder mindestens zu einem Viertel überträgt. Wird ein Teilbetrieb oder Anteil an einem Teilbetrieb übertragen, so ist Anwendungsvoraussetzung für die Befreiung, dass der Wert des übertragenen Vermögens mindestens ein Viertel des Wertes des gesamten Betriebes beträgt. Ist Gegenstand der Übertragung ein Mitunternehmer- oder Kapitalanteil oder ein Teil dieses Vermögens, kommt die Begünstigung nur dann zur Anwendung, wenn der Erblasser oder Geschenkgeber mindestens zu einem Viertel am Vermögen der Gesellschaft oder am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist und mindestens dieser Anteil übertragen wird. "

Die einkommensteuerliche Beurteilung ist unabhängig von der erbschaftssteuerlichen Vorgangsweise, weil Einkommensteuer und Erbschaftssteuer unterschiedliche Zielsetzungen verfolgen und infolgedessen unterschiedliche ausgestaltet sind (vgl. VwGH 05.08.1993, 88/14/0060).

Der Wortlaut des § 15a ErbStG lässt keinen Raum dafür, mehrere (wenn auch gleichzeitig stattfindende) Erwerbsvorgänge von verschiedenen Personen zusammenzufassen. Eine planwidrige Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechts ist nicht anzunehmen, da dies gerade dem Wesen der Erbschaftssteuer als Erbanfallsteuer entspricht. Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist eine Steuer, die für den einzelnen Erwerbsvorgang festgesetzt wird und vom Bereicherungsprinzip beherrscht wird (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, § 1 ErbStG Rz 4f).

Bei der Beurteilung einer Mehrzahl von Besteuerungsvorgängen ist die Frage der Steuerfreiheit für jeden einzelnen Erwerbsvorgang gesondert zu prüfen (vgl. VwGH 26. 01. 1995, 94/16/0058, 0059; zB. Unabhängiger Finanzsenat, Berufungsentscheidung vom 30.04.2007, RV/1948-W/03).

Es ist sohin für jeden einzelnen Vermögensvorteil festzustellen, ob ein Tatbestand der Steuerbefreiungen gemäß §§15, 15a ErbStG vorliegt.

Der Vater übergab eine Hälfte der Betriebsliegenschaft und den Mitunternehmeranteil an die Bw. Dieser Vorgang ist gemäß § 15a ErbStG steuerfrei.

Im konkreten Berufungsverfahren ist jedoch zu prüfen, ob die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG auch auf die Übertragung der im Sonderbetriebsvermögen der KEG befindlichen Liegenschaftshälfte von der Mutter auf den Bw anwendbar ist.

Tatbestandsvoraussetzung der Befreiungsbestimmung gemäß § 15a ErbStG sind ua. bestimmte persönliche Elemente. Im Falle einer Schenkung unter Lebenden muss der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet haben oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig sein, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.

Damit ist aber klargestellt, dass der Gesetzgeber nur die Erwerbsvorgänge begünstigen wollte, in denen der Geschenkgeber Betriebsinhaber oder Gesellschafter war.

Begünstigt ist ferner nur die Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben, die der Einkunftserzielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen sowie von Mitunternehmeranteilen. Auf Seiten des Zuwendenden müssen daher Gewinneinkünfte vorgelegen haben.

Im konkreten Fall ist unbestritten, dass die Geschenkgeberin am Betrieb nicht beteiligt war und nur nichtselbständige Einkünfte bezog. Auch wenn Wirtschaftsgüter bei der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung des Gatten berücksichtigt wurden, so ändert es nichts daran, dass von der Mutter nur ein Anteil an einer Betriebsliegenschaft zugewendet wurde. Dieser Erwerbsvorgang erfüllt daher nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a ErbStG.

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

Salzburg, am 28. August 2008