



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.P, Adresse, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 31. Mai 2005 gegen die hinsichtlich der Rechtsvorgänge abgeschlossen mit O.P ergangenen beiden Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 3. Mai 2005 betreffend Schenkungssteuer, Erf. Nr. Zahl/2001 und betreffend Schenkungssteuer, Erf. Nr. Zahl/2005 entschieden:

Die Berufungen gegen diese Schenkungssteuerbescheide werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit "Schenkungsvertrag, Änderung des Gesellschaftsvertrages" vom 9. November 2001 und dem dazu ergangenen Nachtrag vom 20. Dezember 2001, abgeschlossen zwischen den Ehegatten A.P und O.P einerseits und J.P andererseits wurde auszugsweise Folgendes vereinbart:

"1.

Status

1.) Vorausgeschickt wird, dass die Firma "XY" mit dem Sitz in x im Firmenbuch des Landes- als Handelsgerichtes Innsbruck zu FN Zahl eingetragen ist.

2.) Komplementär ist einerseits Herr O.P, geb. 31.1.1932, und andererseits Herr J.P, geb. 14.3.1961. Frau A.P, geb. F, geb. 30.11.1932, ist Kommanditistin mit einer Vermögenseinlage von S 180.417,-- (€ 13.111,41). Die genannten Gesellschafter sind an der Kommanditgesellschaft zu gleichen Teilen, somit je zu 1/3, beteiligt.

3.

Abtretungen/Änderungen des Gesellschaftsvertrages

- 1) Die Ehegatten A.P und O.P übergeben hiermit unentgeltlich, somit geschenkweise von ihrer Beteiligung von jeweils $\frac{1}{3}$ ($\frac{8}{24}$) an der "XY", **je 5/24** an ihren Sohn J.P und letzterer übernimmt diese zusammen $\frac{10}{24}$ Anteile in sein Eigentum.
- 2) Somit ist der Komplementär J.P – im Zusammenhang mit seiner bisherigen Beteiligung von $\frac{1}{3}$ ($\frac{8}{24}$)- nunmehr zu $\frac{3}{4}$ ($\frac{8}{24} + \frac{10}{24} = \frac{18}{24}$) an der gegenständlichen Kommanditgesellschaft beteiligt.
- 3) Durch diese Abtretung verringert sich der Anteil des Komplementärs O.P von bisher $\frac{1}{3}$ ($\frac{8}{24}$) um $\frac{5}{24}$ auf $\frac{1}{8}$ ($\frac{3}{24}$)
- 4) (ho. Anmerkung: in der Fassung des Nachtrages) Weiters verringert sich der Anteil der Kommanditistin A.P von bisher $\frac{1}{3}$ ($\frac{8}{24}$) um $\frac{5}{24}$ auf $\frac{1}{8}$ ($\frac{3}{24}$). Dadurch verringert sich auch die Vermögenseinlage der A.P von derzeit S 180.417,-- (€ 13.111,41) um $\frac{5}{24}$, also um S 112.760,63 (€ 8.194,63) auf S 67.656,37 (€ 4.916,78) "

Laut Nachtrag und der einen integrierenden Bestandteil des Nachtrages bildenden beigelegten Einheitswertberechnung ergab sich der "Einheitswert des übertragenen Betriebsvermögens" in Höhe von zusammen 2,560.212,45 S und ein anteiliger Freibetrag gemäß § 15a ErbStG ($\frac{10}{24}$ - tel) von 2,083.333,33.

Mit der Abgabenerklärung Erb 2 vom 30. März 2005 wurde die zwischen O.P als Zuwendender und J.P als Empfänger erfolgte Schenkung unter Lebenden eines Geldbetrages von 70.000 € angezeigt.

Mit Schenkungssteuerbescheid vom 3. Mai 2005 (Erf. Nr. Zahl/2001) wurde gegenüber dem J.P (Bw.) hinsichtlich des Rechtsvorganges "Nachtrag vom 20.12.2001 und Schenkungsvertrag vom 9. November 2001 mit O.P" ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von 1,250.100,00 S (Ermittlung dieser Bemessungsgrundlage: Anteil an der Personengesellschaft 1,280.106,26 S - Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG) mit 5.450,90 € (Steuerklasse I, 6 %) festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, der Freibetrag gem. § 15a ErbStG könne nicht berücksichtigt werden, da vom Geschenkgeber nicht mindestens $\frac{1}{4}$ des Betriebes übertragen worden sei.

Mit einem weiteren Schenkungssteuerbescheid vom 3. Mai 2005 (Erf. Nr. Zahl/2005) wurde gegenüber dem Bw. für den Rechtsvorgang "Schenkungen vom 30. März 2005 mit O.P" zum einen der nunmehr geschenkte Geldbetrag von 70.000 € und zum anderen als früherer Erwerb obige Schenkung des Anteiles an einer Personengesellschaft im Betrag von 93.028,95 € angesetzt. Nach Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG ergab sich ein steuerpflichtiger Gesamterwerb von 160.828,95, während der steuerpflichtige frühere Erwerb mit 90.828,95 € (= 93.028,95 € minus Freibetrag) ermittelt wurde. Die Steuer für diesen Gesamterwerb betrug 12.866,24 € (Steuerklasse I, 8 % von 160.828 €). Unter Abzug der anrechenbaren Steuer für den früheren Erwerb von 5.449,68 € (Steuerklasse I, 6 % von 90.828 €) wurde für den angeführten Rechtsvorgang eine Schenkungssteuer von 7.416,56 € festgesetzt.

Gegen diese beiden Schenkungssteuerbescheide wurden in einem einheitlichen Schriftsatz jeweils Berufungen eingebracht. Die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid (Erf. Nr. Zahl/2001) wurde damit begründet, das Finanzamt habe den Freibetrag gemäß § 15a ErbStG deshalb nicht berücksichtigt, da die Geschenkgeber nicht mindestens 1/4 des Betriebes übertragen hätten. Das Finanzamt habe dabei den § 15a ErbStG in einer derart strengen Auslegung interpretiert, welche dem Gesetzeszweck widerspreche. Der § 15a ErbStG sehe für die Anwendung des Freibetrages unter anderem zwei Kriterien vor, nämlich dass die Geschenkgeber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld mindestens zu 1/4 unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt seien (§ 15a Abs. 2 Z 2 ErbStG) und dass der übertragene Mitunternehmeranteil einem Anteil von mindestens 1/4 des Betriebes entspreche (§ 15a Abs. 3 Z 3 iVm § 15a Abs. 3 Z 1 ErbStG). Im Streitfall betrage die Beteiligung der A.P und des O.P im Zeitpunkt der Schenkung je 8/24. Die Eltern des Geschenknehmers J.P wären somit mit je 1/3 an der Firma XY beteiligt gewesen. Die Höhe der Beteiligung übersteige daher die vom § 15a Abs. 2 Z 2 ErbStG geforderte Viertel- Grenze. A.P und O.P hätten von ihren Anteilen von je 8/24 jeweils 5/24, somit in Summe 10/24, an J.P übergeben. Damit übersteige der übertragene Mitunternehmeranteil von 10/24, das seien 41,76 %, jedenfalls die Viertel-Grenze gem. § 15a Abs. 3 Z 1 ErbStG. Eine Auslegung dahingehend, dass sich der Viertel- Betrag ausschließlich aus Sicht der Übergeber, somit isoliert auf die jeweiligen Mitunternehmeranteile beziehe, sei dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen und wäre eine derartige Gesetzesauslegung sachlich nicht gerechtfertigt.

Die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid (Erf.Nr. Zahl/2005) wurde im Wesentlichen darauf gestützt, auf Grund dieser vom Finanzamt vorgenommenen Auslegung sei die Vorschenkung ohne Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 15a ErbStG angesetzt worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung, die sich im Ergebnis auf beide bekämpfte Schenkungssteuerbescheide bezog, enthielt folgende Begründung:

"Aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage des StRG 2000 (1766 BlgNr 20.GP siehe auch Kommentar Erbschafts und Schenkungssteuer Fellner § 15a III) ist zu entnehmen, dass die Schenkungssteuerbefreiung nach § 15a ErbStG nur dann zutrifft, wenn grundsätzlich mindestens 1/4 des betreffenden Betriebes bezogen auf den Geschenkgeber übertragen werden. Es muss demnach der Geschenkgeber 1/4 des gesamten Betriebes übertragen- egal ob an eine Person oder an Mehrere- nur dann wird der Vorgang im Sinne des § 15a ErbStG von der Schenkungssteuer anteilig befreit. Da im Berufungsfall zwar der Geschenknehmer in Summe mehr als 1/4 des Betriebes erhält- dies jedoch als Resultat von zwei Schenkungsvorgängen je zur Hälfte von seinen Eltern, kann die beantragte Befreiung nicht gewährt werden. Die Berufung war daher abzuweisen."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wird darin noch vorgebracht, dass dem Finanzamt darin beizupflichten sei, dass die Erläuterungen zu Art IX Z 4 des Steuerreformgesetzes 2000 (§ 15a) ein Fallbeispiel

präsentieren würde, wonach der Wert des übertragenen Vermögens eines Geschenkgebers mindestens 1/4 des Wertes des Gesamtbetriebes betragen müsse. Es handle sich jedoch bei dieser Erläuterung ausschließlich um ein Fallbeispiel und gehe dies schon aus der Textierung des dritten Absatzes der Erläuterungen "Der Freibetrag (Freibetragsteil) soll grundsätzlich immer dann zustehen....." hervor. Das ErbStG verwende in § 15a Abs. 3 den Begriff Erblasser (Geschenkgeber) offensichtlich synonym für singular und plural. Dies ergebe sich zweifelsfrei daraus, da die Viertelgrenze des Mitunternehmeranteiles sowohl in § 15a Abs. 2 Z 2 (Geschenkgeber) als auch in § 15a Abs. 3 Z 2 (Betrieb) normiert sei. Würde sich die Viertelgrenze des § 15a Abs. 3 Z 2 ErbStG nicht ausschließlich auf den Betrieb, sondern auch auf die Person des Geschenkgebers beziehen, wäre die Normierung einer Viertelgrenze in § 15a Abs. 2 Z 2 ErbStG überflüssig. Wäre es Absicht des Gesetzgebers gewesen, die Viertelgrenze der Beteiligung des Geschenkgebers (§ 15a Abs. 3 Z 2 ErbStG) ident mit der Viertelgrenze des übertragenen Vermögensanteiles (§ 15a Abs. 3 Z 2 ErbStG) gleichzustellen, hätte es der Differenzierung in diesen beiden Absätzen nicht bedurft, da ein Geschenkgeber nur dann einen Viertelanteil übertragen könne, wenn er auch mit einem Viertelanteil beteiligt sei. Eben weil der Gesetzgeber die Viertelgrenze personen- und betriebsbezogen differenziere, sei es möglich, dass mehrere zu einem Viertel beteiligte Personen insgesamt einen Viertelanteil übertragen und der Freibetrag trotzdem zustehe. Jede andere Auslegung des § 15a ErbStG wäre sachlich nicht gerechtfertigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In den vorliegenden Berufungsfällen besteht Streit darüber, ob das Finanzamt zu Recht auf den Rechtsvorgang der schenkungsweisen Übertragung der Mitunternehmeranteile bzw. auf diesen in die Berechnung des Gesamterwerbes einbezogenen "früheren Erwerb" die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG nicht angewendet hat.

Nach § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden. Als solche Schenkung gilt gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes.

Gemäß § 15a Abs. 1 ErbStG idF BGBl I Nr 106/1999 bleiben ab 1. Jänner 2000 für den Berufungsfall von Relevanz Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2 nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von fünf Millionen Schilling (BGBl. I Nr. 59/2001, ab 1. Jänner 2002: 365.000 Euro) (Freibetrag) steuerfrei, sofern ua. der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat.

Zum Vermögen zählen nach § 15a Abs. 2 Z 2 ErbStG Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an inländischen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn der Geschenkgeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu

einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

Gemäß § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG steht der Freibetrag (Freibetragsanteil gemäß Abs. 4) bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers) ist ein Mitunternehmeranteil in dem im Abs. 2 Z 2 angeführten Ausmaß.

Nach § 15a Abs. 4 Z 3 ErbStG steht der Freibetrag beim Erwerb eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht.

An Sachverhalt liegt dem Berufungsfall zugrunde, dass das Ehepaar A.P (geb. 30.11.1932) und O.P (geb. 31.1.1932) mit Schenkungsvertrag vom 9. November 2001 und dem Nachtrag dazu vom 20. Dezember 2001 geschenkweise von ihrer Beteiligung von jeweils 1/3 (8/24) an einer Kommanditgesellschaft je 5/24 an ihren Sohn J.P (Bw) unentgeltlich übergeben haben.

Außer Streit steht, dass der Erwerber eine natürliche Person und der jeweilige Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat. Unbestritten blieb auch, dass jeder Geschenkgeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu je 1/3 (8/24) und damit mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Kommanditgesellschaft beteiligt war. Die

Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 ErbStG liegen somit vor. Im Gegenstandsfall wurden Mitunternehmeranteile an einer Kommanditgesellschaft im Schenkungswege übertragen. Den vorliegenden Berufungsfall entscheidet somit, ob die für die Anwendbarkeit dieser Befreiungsbestimmung geforderten weiteren

Tatbestandsvoraussetzungen, im Fall der Mitunternehmeranteile normiert in § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG, vorliegen oder nicht. Während das Finanzamt die Nichtanwendung der

Befreiungsbestimmung damit begründete, "*vom Geschenkgeber wurde nicht mindestens 1/4 des Betriebes übertragen*", wurde in der Berufung festgehalten, dass im Gegenstandsfall die

zwei Kriterien für die Berücksichtigung des Freibetrages durch die Bestimmungen gemäß §

15a Abs 2 Z 2 ErbStG und § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG normiert werden würden. Da A.P und O.P

von ihren Anteilen von je 8/24 jeweils 5/24, somit in Summe 10/24 an J.P übergeben hätten,

übersteige der übertragene Mitunternehmeranteil von 10/24, das seien 41,76 %, jedenfalls

die Viertel- Grenze gemäß § 15a Abs. 3 Z 1 ErbStG, sodass auch diese Voraussetzung erfüllt

sei. Eine Auslegung dahingehend, dass sich der Viertel- Betrag ausschließlich aus der Sicht der

Übergeber, somit isoliert auf die jeweiligen Mitunternehmeranteile beziehe, sei nämlich dem

Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen und wäre eine derartige Gesetzesauslegung sachlich

nicht gerechtfertigt. Nach diesem Vorbringen besteht letztlich Streit über die Auslegung der

Bestimmung des § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG.

Wie oben bereits ausgeführt, steht gemäß § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG der Freibetrag

(Freibetragsanteil gemäß Abs. 4) bei **jedem Erwerb** von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung **des Erblassers (Geschenkgebers)** ist ein

Mitunternehmeranteil in dem im Abs. 2 Z 2 angeführten Ausmaß.

Gegenstand der Auslegung ist der Gesetzestext als Träger des in ihm niedergelegten Sinnes, um dessen Verständnis es bei der Auslegung geht. Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des rechtlich maßgeblichen, des normativen Sinnes des Gesetzes. Die allgemeinen Auslegungsregeln des § 6 ABGB können als Ausdruck grundlegender Regeln des Rechtsverständnisses auch auf das öffentliche Recht angewendet werden. Gemäß § 6 ABGB darf dem Gesetz kein anderer Sinn beigelegt werden als der, der aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang und aus der Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet. Daher ist die Auslegung nach dem Wortlaut bzw. nach dem aus dem Wortlaut erkennbaren Willen des Gesetzgebers primärer Auslegungsgrundsatz. Für die Ermittlung der Absicht des Gesetzgebers sind zwar Gesetzesmaterialien bedeutsam, es kommt ihnen aber keine selbständige normative Kraft zu, vielmehr ist vom Wortlaut des Gesetzes auszugehen (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 27 ff zu § 1 ErbStG und die dort angeführte Rechtsprechung).

Aus dem Wortlaut des § 15a Abs. 3 ErbStG, insbesondere aus der Wortfolge "*Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers)*" ergibt sich deutlich, dass dieser Mindestanteil lediglich aus Sicht des Übertragenden zu beurteilen ist (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 16a zu § 15a ErbStG und SWK 1999, Heft 29, Seite 1154). Auch die Erläuterungen der Regierungsvorlage des StRefG 2000 (1766 BlgNr 20. GP) lauten insoweit: "*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 die 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 Geschenknehmer mindestens zu einem Viertel am Vermögen der Gesellschaft oder am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist und mindestens dieser Anteil übertragen wird.*"

Aus dem Gesetzeswortlaut und dem mit dieser Vorschrift verfolgten Zweck ergibt sich für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles, dass die "Unternehmensübertragung" durch einen Geschenkgeber auf eine natürliche Person bei Vorliegen der in § 15a Abs. 1 ErbStG geforderten persönlichen Voraussetzungen dann begünstigt sein soll, wenn diesem Ziel folgend der Gegenstand jedes einzelnen Vermögenserwerbes eine bestimmte Mindestgröße des übertragenen Vermögens ausmacht. Diese Mindestgröße wurde durch § 15a Abs. 3 ErbStG für die Zuwendungen von Vermögen gemäß Abs. 2 festgelegt, für die Zuwendung von Mitunternehmeranteilen durch § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG. Bildet wie im Streitfall vorliegend den

Gegenstand der Zuwendung des Geschenkgebers die Übertragung eines Mitunternehmeranteiles an einer Kommanditgesellschaft, dann steht der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) nach dem eindeutigen Wortlaut des § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG nur dann zu, wenn vom Geschenkgeber durch einen Erwerb Mitunternehmeranteile im Ausmaß von mindestens einem Viertel des nach den Vorschriften des BewG 1955 ermittelten Vermögens der Kommanditgesellschaft zugewendet werden. Diese Mindestgröße wird vom Gesetzgeber durch den erfolgten Verweis auf das im § 15a Abs. 2 Z 2 ErbStG angeführte Ausmaß zum Ausdruck gebracht. Dem Vorbringen im Vorlageantrag ist entgegenzuhalten, dass bei Mitunternehmeranteilen bei der Frage des Vorliegens der Begünstigungsvoraussetzungen auf die Bestimmungen § 15a Abs. 2 Z 2 ErbStG und § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG (und nicht § 15a Abs. 3 Z 2 ErbStG) abzustellen ist. Dabei bringt § 15a Abs. 2 Z 2 ErbStG zum Ausdruck, dass ein Mitunternehmeranteil überhaupt nur dann zum begünstigt übertragbaren Vermögen zählt, wenn der Erblasser oder Geschenknehmer im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist, während § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG als weitere Tatbestandsvoraussetzung für das Zustehen des Freibetrages für jeden Erwerb eine bestimmte Mindestgröße für den durch den Erblasser (Geschenknehmer) zugewendeten Mitunternehmeranteil vorschreibt. Augenscheinlich unter dem Aspekt, dass nur eine "Unternehmensübertragung" und nicht auch das vorherige Halten und die Übertragung von Kleinst- und Kleinanteilen begünstigt sein sollte, dienten diese beiden auf den Erblasser bzw. Geschenkgeber abgestellten Mindestgrenzen, wurde doch dadurch festgelegt, dass der Erblasser (Geschenkgeber) zuvor jedenfalls einen bestimmten Mindestanteile an der Gesellschaft überhaupt haben musste und dass dann bei **jedem** Erwerb von ihm eine bestimmte Mindestgröße übertragen werden musste, damit eine begünstigte "Unternehmensübertragung" vorliegt. Diese Grenzen wurden vom Gesetzgeber mit einem 1/4-Anteil vorgeschrieben. Der Gesetzgeber hat daher keinesfalls die Viertelgrenzen personen- und betriebsbezogen in dem vom Bw. eingewendeten Sinn differenziert. Der diesbezügliche Berufungseinwand trifft nicht zu und vermag somit die begehrte Auslegung nicht zu stützen.

Wenn im Ergebnis der Bw. die Bestimmungen des § 15a Abs. 2 Z 2 in Verbindung mit Abs. 3 Z 3 ErbStG dahingehend ausgelegt wissen will, dass der Freibetrag auch in solchen Fällen zusteht, wenn mehreren Erblasser oder mehrere Geschenkgebern, die im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind, durch einen Erwerb Mitunternehmeranteile von jeweils unter der Mindestquote an einen Übernehmer zuwenden und die übertragenen Mitunternehmeranteile in Summe die Mindestgröße von ein Viertel erreichen, dann ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass eine solche Auslegung aus dem Wortlaut bzw. nach dem aus dem Wortlaut erkennbaren Willen des Gesetzgebers nicht ableitbar ist, stellt doch § 15a Abs. 3 Z 3

ErbStG deutlich darauf ab, dass bei **jedem** Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 der Freibetrag (Freibetragsanteil gemäß Abs. 4) nur dann zusteht, wenn aus Sicht **des** Erblassers oder Geschenknehmers Gegenstand der Zuwendung die Übertragung von Mitunternehmeranteilen in einem Ausmaß von mindestens einem Viertel des nach den Vorschriften des BewG 1955 ermittelten Vermögens der Gesellschaft ist. Abzustellen ist dabei auf jeden einzelnen Erwerb, unterliegt doch dieser als selbständiger steuerpflichtiger Vorgang jeweils für sich der Steuer, denn die Steuer entsteht für jeden Rechtsübergang jeweils mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes. Es ist daher auch für jeden einzelnen Erwerb zu prüfen, ob eine etwaige Befreiungsbestimmung anzuwenden ist. Wurde im Gegenstandsfall unbestrittenermaßen vom Geschenkgeber O.P an den Bw. Mitunternehmeranteile im Ausmaß eines 5/24-Anteiles zugewendet und wurde damit der vom Gesetz geforderten Mindestgröße von 1/4 (6/24) nicht entsprochen, dann steht, da die Voraussetzungen des § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG nicht vorliegen, der Freibetrag für diesen versteuerten Rechtsvorgang nicht zu. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass bei Zusammenrechnung mit dem weiteren Erwerb von A.P diese Mindestgröße erreicht werden würde, ist doch nach dem Wortlaut des § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG bei jedem Erwerb die Mindestgröße allein aus der Sicht des Erblassers bzw. des Geschenkgebers zu beurteilen. Das Finanzamt hat dem Wortlaut und dem Sinn des Gesetzes entsprechend diese Befreiungsbestimmung ausgelegt, als es zum Ergebnis gekommen ist, der Freibetrag stehe mangels Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a Abs. 3 Z 3 ErbStG nicht zu. Die Nichtanwendung der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG auf die gegenständlich versteuerte Schenkung eines 5/24 Anteiles an einer Kommanditgesellschaft war somit rechters.

Die Berufungen gegen die beiden Schenkungssteuerbescheide waren daher wie im Spruch ausgeführt als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 11. Mai 2006