



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Edith Putschögl und die weiteren Mitglieder HR Dr. Isolde Zellinger, Dipl.Ing. Christoph Bauer und Mag. Rudolf Lehner im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek über die Berufung der KM, Adr, vertreten durch Koller Schön & Partner Steuerberatungs OG, 4614 Marchtrenk, Dachsteinstraße 18, vom 20. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Mag. Heinrich Schmutzhart, vom 30. November 2007 betreffend Schenkungssteuer nach der am 7. Februar 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert.

steuerpflichtiger Erwerb	71.834,00 €	Schenkungssteuer	3.591,70 €
--------------------------	-------------	------------------	------------

Entscheidungsgründe

Schenkung

Mit Notariatsakt vom 18. Juli 2001 hat GM ihrer Tochter KM ihren Gesellschaftsanteil an der Apotheke MKG (Kommanditanteil mit einer Vermögenseinlage von 200.000,00 S) einschließlich des auf dem Verrechnungskonto der Geschenkgeberin zum 30. Juni 2001 bestehenden Guthabens geschenkt.

Ermittlungsverfahren

Über Vorhalt hat der steuerliche Vertreter in Ergänzung zum Schenkungsvertrag Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anlageverzeichnis der MKG vorgelegt und einen negativen schenkungssteuerlichen Wert für den übertragenen 20 %-igen Kommanditanteil errechnet. Daraufhin hat das Finanzamt KM aufgefordert, die Umsätze der Jahre 1998, 1999 und 2000 bekanntzugeben und den Firmenwert der Apotheke einzubekennen, da bei Apothekenkonzessionen nach allgemeiner Verkehrsauffassung ein der Schenkungssteuer (SchSt) zu unterziehender Firmenwert bestünde.

In einer **Stellungnahme vom 12. März 2002** hat KM die Apothekenumsätze für die Jahre 1998 bis 2000 in Höhe von 72,892.537,00 S bekanntgegeben.

Allerdings gibt sie zu bedenken, dass die Apotheke lt. Magistrat Linz, Amt für Stadtforschung, bis zum Jahr 2001 rd. 11.820 Personen zu versorgen gehabt hätte. Seit der Bewilligung einer weiteren Apotheke in der Nähe mit Bescheid vom 10. Oktober 2001 verblieben nur mehr 5.678 Personen als Versorgungspotential. Darüber hinaus lägen noch zwei weitere Konzessionsansuchen vor. Außerdem seien im Frühjahr 2002 Baumaßnahmen für die unterirdische Verlegung der Straßenbahn begonnen worden, wodurch mit weiteren Umsatzeinbußen zu rechnen sei. Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) betreffend den Ansatz eines Firmenwertes im Rahmen der SchSt stamme aus einer Zeit, in der der Gebietsschutz einer Apotheke viel umfangreicher gewesen sei. Infolge der Aufhebung des § 10 Abs. 2 Zif. 1 Apothekengesetz (ApG) im Jahr 1998 durch den Verfassungsgerichtshof (VfGH) bestehe nunmehr eine geänderte Wettbewerbssituation, weil für die Errichtung einer neuen Apotheke ein Versorgungspotential nicht mehr nachzuweisen sei. Es komme daher immer mehr zu einer Aufweichung des geschützten Bereiches der Apotheken, sodass ein Firmenwert grundsätzlich nicht mehr anzusetzen sei. Überdies seien im Rahmen der SchSt die einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten, wohingegen ein Firmenwert nach herrschender Lehre nur eine Bilanzierungshilfe darstelle, sodass ein Firmenwert mangels Wirtschaftsguteigenschaft niemals in die Bemessung der SchSt einbezogen werden könne. Nicht zuletzt gehe der VwGH davon aus, dass ein die Verkehrswerte übersteigender Kaufpreis im Wesentlichen für die Erlangung einer Apothekenkonzession geleistet werde, welche ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut sei. Eine Konzession sei aber nicht übertragen worden. Jedenfalls habe weder hinsichtlich Konzession noch Firmenwert ein Schenkungswille bei den Parteien bestanden.

Sollte dennoch ein Firmenwert anzusetzen sein, so seien infolge der Zukunftsorientierung jedes Teilwertes die oben dargelegten Faktoren (neue Apotheken in der Nähe, U-Bahnbau, § 10 ApG) sowie ständig fallende Rohaufschläge, ein Solidaritätsbeitrag auf Umsatzsteigerungen sowie die lt. Gesellschaftsvertrag gegebene eingeschränkte Mobilität des Kommanditanteiles wertmindernd zu berücksichtigen, sodass ein **Abschlag von 50 %** vorgenommen

werde. Die Bemessungsgrundlage für die SchSt der KM per 30. Juni 2001 errechne sich daher wie folgt:

	Apotheke	20 % KG Anteil
umsatzabhängiger Firmenwert lt. Verwaltungspraxis	12,148.756,00 S	
davon 50 %	6,074.378,00 S	1,214.876,00 S
schenkungssteuerlicher Wert (negativ)		- 196.134,00 S
Bemessungsgrundlage vor Freibeträgen		1,018.742,00 S
		= 74.034,87 €

Unter Heranziehung des Fachgutachtens für Unternehmensbewertung KFS/BW1 (aus 1989) des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ergäbe sich nach anerkannten Methoden der Betriebswirtschaftslehre (Übergewinnmethode) eine Bemessungsgrundlage vor Freibeträgen von 72.454,02 €. Abschließend bringt KM verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Nichtgewährung des Freibetrages gemäß § 15a ErbStG bei Anteilsübertragungen unter 25 % vor.

Schenkungssteuerbescheid vom 30. November 2007

Für die gegenständliche Schenkung hat das Finanzamt SchSt in Höhe von 9.973,91 € festgesetzt. Dabei hat das Finanzamt den bei Berechnung des Firmenwertes von KM vorgenommenen **Abschlag von 50 % auf 10 % gekürzt** und somit eine Bemessungsgrundlage vor Freibeträgen in Höhe von 144.665,60 € ermittelt.

Zur Begründung hat das Finanzamt ausgeführt, dass eine Kürzung in geringerem Ausmaß gewährt werde, da nach dem Stichtagsprinzip zukünftige Ereignisse nur bedingt zu berücksichtigen seien. Die gewählte Methode bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage stelle nach wie vor ein gebräuchliches Verfahren dar.

Berufung vom 20. Dezember 2007

Demgegenüber begehrt KM, nunmehrige Berufungswerberin, = Bw, in der gegenständlichen Berufung die SchSt mit 0,00 € festzusetzen, da der Ansatz eines Firmenwertes seit der Aufhebung des § 10 ApG nicht mehr statthaft sei. Dies dokumentiere sich auch in den Ergebnissen der Apotheke in den Geschäftsjahren 2001 bis 2007, die wesentlich unter jenen der in die Betrachtung durch die Behörde eingeflossenen Werte (1998 bis 2000) lägen. Im Rahmen einer betriebswirtschaftlichen Unternehmensbewertung sei das Ergebnis überdies um

einen Unternehmerlohn (für 2 vollangestellte Mag. Pharm.) zu kürzen, sodass weitgehend negative Ergebnisse vorlägen, weshalb ein Finanzinvestor, der sein Geld entsprechend verzinst haben möchte, wohl nicht zu finden wäre.

Jahr	Ergebnisse	abzgl. Unternehmerlohn	in Tausend
1998	197	165	32
1999	296	165	131
2000	320	165	155
2001	284	170	114
2002	198	170	28
2003	171	175	- 4
2004	134	175	- 41
2005	80	180	- 100
2006	295	180	115
2007	151	180	- 29

Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 2008

In seiner Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen. Auch nach Aufhebung von Teilen des § 10 ApG bestehe in Österreich keine Niederlassungsfreiheit für öffentliche Apotheken, weshalb der Ansatz eines Firmenwertes gerechtfertigt sei. Es bestehe kein Anlass von der gebräuchlichen umsatzorientierten Bewertung abzugehen, wenn kein Sachverständigengutachten vorliege.

Vorlageantrag vom 29. Februar 2008

Die Bw hat die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und gleichzeitig einen Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat gestellt. Die Vorschreibung einer SchSt sei nicht statthaft, weil

1. der Ansatz eines Firmenwertes für Apotheken heute grundsätzlich nicht mehr statthaft sei,
2. ein Firmenwert kein bewertbares Wirtschaftsgut darstelle,
3. keine Konzession übertragen worden sei und
4. im Hinblick auf die Nichtanwendbarkeit des § 15a ErbStG verfassungsrechtliche Bedenken bestünden.

Ergänzend legt die Bw eine **gutachterliche Stellungnahme der Schaur**

Steuerberatungs GmbH zum Unternehmenswert der MKG per Schenkungstichtag 30. Juni 2001 mit folgendem, wesentlichen Inhalt vor:

1. Der Auftrag lautet auf Bestimmung der Höhe eines allfälligen Firmenwertes (Differenzgröße aus Unternehmenswert abzüglich Buchwerte inklusive stiller Reserven des übertragenen Vermögens).

2. Die Ermittlung des Unternehmenswertes wird auf Basis des Fachgutachtens für Unternehmensbewertung KFS/BW1 durchgeführt:

2.1. Aufgrund der örtlichen Situation, der heutigen Mobilität der Kunden und der Mitbewerbersituation waren die Umsätze des Unternehmens seit 2000 rückläufig mit einem Tiefstand im Jahr 2003 und wird eine Umsatzgröße wie im Geschäftsjahr 2000 nicht mehr zu erreichen sein. Nach dem Bewertungsstichtag 30. Juni 2001 sind bereits sechs bilanzierte Jahre belegt und können somit bei der Unternehmensbewertung gesicherte Werte einfließen. Als angemessener Unternehmerlohn werden die eineinhalb-fachen Kosten eines Pharmazeuten zum Ansatz gebracht. Unter Berücksichtigung einer Unterpersonalisierung in den Wirtschaftsjahren 2006 und 2007, sowie erhöhter Instandhaltungskosten 2007 errechnet sich aus den Werten der Geschäftsjahre 2002 bis 2007 ein Durchschnittsergebnis vor Steuern in Höhe von rd. 56.000,00 €. Unter Berücksichtigung des Grenzsteuersatzes ergibt sich somit eine Nettorendite von jährlich 28.000,00 €.

2.2. Der anzuwendende Rechnungszinssatz beträgt 7,19 %.

2.3. Aus dem Durchschnittsertrag nach persönlichen Ertragsteuern ergibt sich unter Anwendung des entsteuerten Rechnungszinssatzes ein Unternehmenswert von 390.000,00 €.

2.4. Nach der Definition des Firmenwertes nach § 203 Abs. 5 UGB stellt dieser eine Saldogröße aus Verkehrswert des Unternehmens und den Werten der einzelnen Wirtschaftsgüter (inklusive stiller Reserven) abzüglich der übernommenen Schulden dar.

anteiliger Verkehrswert des Unternehmens 20 %	78.000,00 €
- anteilige Buchwerte	71.611,00 €
- anteilige stille Reserven	25.438,00 €
Firmenwert	negativ

3. Ein Firmenwert ist daher nicht vorhanden. Die Ertragssituation des Unternehmens müsste sich um rd. 1/3 verbessern, damit es nach den gesetzlichen Bestimmungen überhaupt zu einem Ausweis eines Firmenwertes kommen würde.

UFS Verfahren

Der UFS hat sodann der Bw bezüglich des vorgelegten Gutachtens - unter Hinweis auf das zur Methode des Übergewinns ergangene VwGH Erkenntnis vom 23. September 1982, 81/15/0091 - vorgehalten, dieses widerspreche dem Stichtagsprinzip des Schenkungssteuerrechtes, weil es ausschließlich die Ergebnisse der nach dem Bewertungsstichtag gelegenen Jahre 2002 bis 2007 verwerte.

Mit **Vorhaltbeantwortung vom 11. Oktober 2012** hat daraufhin die Bw dem UFS gegenüber ihr bisheriges Vorbringen aufrecht erhalten und darauf hingewiesen, dass schon der VwGH in seinem Erkenntnis aus dem Jahr 1982 auf die Ertragsaussichten des Unternehmens abgestellt habe. Das Fachgutachten von 2006 ermittle einen Zukunftserfolgswert und lehne die Orientierung der Übergewinnmethode am Substanzwert ab. Im Besonderen weist die Bw auf die Pkte. 3 und 8 des Fachgutachtens hin, wonach Unternehmenswerte jedenfalls zeitpunktbezogen seien und aus bereinigten Vergangenheitserfolgen zu ermitteln seien. In diesem Sinn hätte der Gutachter bei der Bewertung der gegenständlichen Apotheke die Überschüsse in Kenntnis der zu diesem Zeitpunkt bereits gegebenen Konkurrenzsituation, der beginnenden Straßenbahnbaustelle und möglicher weiterer Konkurrenz zu bereinigen gehabt. Auch die Apothekerkammer vertrete die Ansicht, ein durch Gutachten festgestellter Wert sei zu bevorzugen. Die ursprüngliche Berechnung in der Berufung habe noch keinen Unternehmerlohn angesetzt.

Dagegen wendet sich die **Stellungnahme des Finanzamtes vom 12. November 2007**: Gerade bei der Bewertung des Firmenwertes einer Apotheke habe sich über Jahrzehnte hindurch ein bestimmtes, allgemein anerkanntes Verfahren entwickelt und die vorgesehene Stichtagsbewertung verbiete grundsätzlich die Berücksichtigung künftiger Belastungen. Mit der Reduktion des üblicherweise angewendeten Prozentsatzes um ein Fünftel sei dennoch zukünftigen, den Wert beeinflussenden Umständen Rechnung getragen worden. Zum nachträglich vorgelegten Gutachten sei zu sagen, dass das der Berechnung zugrunde gelegte Fachgutachten aus dem Jahr 2006 datiere, also fünf Jahre nach dem Bewertungsstichtag, und daher auf Grund des Stichtagsprinzips nicht geeignet erscheine. Überdies sei nach diesem Fachgutachten Ausgangsgröße der Unternehmenswert. Diesbezüglich habe der VwGH aber festgestellt, die Berücksichtigung eines Sachwertes stelle zweifellos eine unrichtige Methode zur Firmenwertermittlung dar.

In der am 7. Februar 2013 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde ergänzend ausgeführt:

Die Apothekerkammer akzeptiere die Umsatzmethode nur damit man Mühen und Kosten erspart und in Hinblick auf den § 15a ErbStG, welcher bei einem 20 % Anteil allerdings nicht zur Verfügung stehe. Im Übrigen betone die Kammer immer wieder, dass ein Gutachten eine

bessere Aussagekraft als die pauschale Bewertungsmethode habe. Deshalb habe sich die Bw dafür entscheiden, ein Gutachten nach der neuesten Bewertungsmethodik in Auftrag zu geben. Bewertung im betriebswirtschaftlichen Sinn sei immer eine Stichtagsbewertung, aber natürlich seien zukünftige Ereignisse, soweit man sie am Bewertungsstichtag wisse, zu berücksichtigen. Auch das uralte Erkenntnis aus dem Jahr 1982 besage, dass es immer um die Ertragsaussichten eines Unternehmens gehe. Kein Anleger kaufe die Katze im Sack, das gehe am wirtschaftlichen Denken vorbei. Entsprechend dem Fachgutachten sei ein moderater Unternehmerlohn für nur 1,5 volle Apotheker angesetzt worden, woraus sich gewisse Ertragswerte vor Steuern ergäben. Diese seien zu versteuern und mit einem Zinssatz für die Alternativanlage hochzurechnen, was einen Unternehmenswert von netto 390.000,00 € ergäbe. Nachdem sich auf gutachterlicher Basis somit kein Firmenwert ergäbe, sei in diesem Zusammenhang richtigerweise, da eben ein Gutachten vorgelegt worden sei, keine Schenkungssteuer vorzuschreiben. Auch der VwGH anerkenne in seiner Rechtsprechung eine pauschale Bewertungsmethode nur dann, wenn kein Gutachten über einen Firmenwert vorliege. In seinen Entscheidungen komme klar zum Ausdruck, liege ein Gutachten vor, dann sei dieses zu Grunde zu legen. In diesem Zusammenhang sei ein, nach den Regeln der Betriebswirtschaft erstelltes, Gutachten vorgelegt worden. Daraus sei zu ersehen, dass der Unternehmenswert abzüglich der übertragenen Buchwerte und der stillen Reserven einen negativen Wert ergäbe, sodass sich aus der Saldogröße, die für den Firmenwert maßgeblich sei, ein negativer Wert ableite. Es bestehe daher kein Firmenwert im Sinne der Betriebswirtschaft und ersuche die Bw daher, der Berufung stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs.1 Zif. 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Steuer nach diesem Bundesgesetz. Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt nach § 3 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes und nach der Ziffer 2 dieser Gesetzesstelle darüber hinaus jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Nach § 12 Abs. 1 Zif. 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ist für die Wertermittlung maßgebend.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung von Wirtschaftsgütern, die durch einen dem ErbStG unterliegenden Vorgang erworben wurden, nach den Vorschriften des Ersten

Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften - §§ 2 bis 17), soweit nicht im Absatz 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist

Nach Auffassung des VwGH kommt bei Bemessung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ein Firmenwert dann zum Ansatz, wenn sich

- a) über den Firmenwert eine feste allgemeine Verkehrsauffassung gebildet und sich
- b) zu seiner Ermittlung ein bestimmtes, allgemein anerkanntes Verfahren entwickelt hat.

ad a) Ansatz eines Firmenwertes dem Grunde nach

Der Firmenwert gehört zu den immateriellen Vermögensgegenständen und ist der Mehrwert, der einem Unternehmen über den Substanzwert der einzelnen Wirtschaftsgüter abzüglich der Schulden hinaus innewohnt. Er wird dem Grunde und der Höhe nach durch die Gewinnaussichten bestimmt, die - losgelöst von der Person des Unternehmers - auf Grund besonderer **dem Unternehmen eigener Vorteile** gesicherter erscheinen, als bei einem anderen Unternehmen mit sonst vergleichbaren Wirtschaftsgütern (Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 19, Rz. 36).

Insbesondere bei Apotheken hat der VwGH bisher nach fester allgemeiner Verkehrsauffassung einen Firmenwert als gegeben angesehen. Der Firmenwert einer Apotheke ist somit grundsätzlich der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu unterziehen (zB VwGH vom 25. September 1997, 96/16/0134).

Auch nach Aufhebung von Teilen des § 10 ApG ist ein besonderer Schutz bestehender Apotheken vor Konkurrenzierung vorhanden, welcher bewirkt, dass Erwerber einer Apotheke in einem viel höheren Ausmaß als Erwerber anderer Unternehmen nicht nur durch den Substanzwert der einzelnen materiellen Wirtschaftsgüter, sondern darüber hinaus auch durch den Firmenwert des Unternehmens bereichert werden. Der Ansatz des Firmenwertes beim schenkungsweisen Erwerb einer Apotheke steht daher im Einklang mit dem das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz beherrschenden Bereicherungsprinzips (siehe auch Berufungsentcheidung des UFS vom 16. Oktober 2007, RV/1611-W/07, mit ausführlicher Begründung).

Im Betrieb einer Apotheke liegen Gewinnchancen, die ein Erwerber des Unternehmens über die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter hinaus vergüten würde.

ad b) Höhe des Firmenwertes

Der Firmenwert einer Apotheke ist mit dem Teilwert zu bewerten. Teilwert ist gemäß § 12 BewG der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der

Erwerber den Betrieb fortführt. Der Teilwertbegriff ist aus dem Begriff des gemeinen Wertes entwickelt worden. Der gemeine Wert bestimmt sich **ausschließlich nach objektiven Gesichtspunkten** (siehe § 10 Abs. 2 BewG). Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Es wird daher zu ermitteln sein, welchen objektiven Wert die bevorzugte Konkurrenzsituation einer Apotheke an der konkreten Stelle zu dem konkreten Zeitpunkt hat.

Die Bw stellt zuletzt nicht mehr in Abrede, dass in ihrem Fall grundsätzlich ein Firmenwert anzusetzen wäre. Streit besteht im konkreten Fall aber vor allem über die Art der Ermittlung des Firmenwertes, insbesondere ob der Firmenwert vom getätigten Umsatz oder aus den tatsächlichen Erträgen des Unternehmens abzuleiten ist.

Nach der Judikatur des VwGH ist die Abgabenbehörde bei der Ermittlung des Firmenwertes an kein bestimmtes Verfahren gebunden. Welche Schätzungsmethode die Behörde wählt, wird ihr regelmäßig freistehen, sofern die Wahl der Methode und die Durchführung der Schätzung mit den Denkgesetzen übereinstimmt.

Die grundlegende Annahme des Finanzamtes, der Firmenwert einer Apotheke richte sich in erster Linie nach den Umsätzen, ist nicht denkunmöglich. Der durch die Apothekenkonzession weitgehend gewährleistete Schutz vor Konkurrenzierung bewirkt tatsächlich eine weitreichende Umsatzgarantie (VfGH vom 28. November 1980, B 259/77).

Auch der VwGH hält die Ermittlung (Schätzung) eines Firmenwertes anhand der Umsätze in Betriebszweigen, welche weitgehend Konkurrenzschutz genießen und/oder notorisch gewinnbringend sind, für vertretbar (VwGH vom 23. September 1982, 81/15/0091).

Entscheidend in diesem Zusammenhang ist aber auch, ob der Firmenwert allgemein gebräuchlich und auf Grund eines allgemein anerkannten Rechnungsschlüssels ermittelt wird. Es ist daher zu prüfen, ob die vom Finanzamt im gegenständlichen Fall vorgenommene umsatzabhängige Firmenwertermittlung nach wie vor ein allgemein anerkanntes Verfahren darstellt.

Nach Ansicht der Österreichischen Apothekerkammer wird bei Apotheken im Bereich der SchSt nach wie vor üblicherweise die umsatzabhängige Firmenwertermittlung praktiziert. Bei der Ermittlung des Firmenwertes einer Apotheke mit 50 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre vor dem Bewertungsstichtag handelt es sich daher um ein allgemein – und nicht nur von der Finanzverwaltung – anerkanntes Verfahren. Der Unabhängige Finanzsenat sieht keinen Grund, im konkreten Fall dieses anerkannte Verfahren bei der Ermittlung des Firmenwertes grundsätzlich nicht mehr anzuwenden (siehe vor allem Berufungsentschei-

derung des UFS vom 3. Mai 2011, RV/3543-W/07, mit Wiedergabe diverser Stellungnahmen der Apothekerkammer aus den Jahren 2004, 2008 und 2009).

Soweit die Bw die Firmenwertermittlung anhand von Ertragsaussichten nach dem Fachgutachten zur Unternehmensbewertung (KFS BW1) aus dem Jahr 2006 begehrt, ist ihr zuzustimmen, dass grundsätzlich eine Firmenwertschätzung auch mit dem objektivierten Ertragswert erfolgen kann, sofern sie durch ein Sachverständigengutachten schlüssig untermauert ist.

In diesem Zusammenhang ist jedoch wiederum auf das Erkenntnis des VwGH vom 23. September 1982, 81/15/0091, zu verweisen: Zur Methode des Übergewinnes hat der VwGH darin ausdrücklich festgestellt, diese stünde mit der Stichtagsbewertung nur dann nicht in Widerspruch, wenn sie aus **vor** dem Stichtag gelegenen Umständen auf die am Stichtag bestehenden Ertragsaussichten des Unternehmens und daraus auf den Firmenwert schließt. Auch in der bereits oben zitierten Berufungsentscheidung vom 3. Mai 2011 kommt zum Ausdruck, dass die im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht vorgesehene, in § 18 iVm. § 12 Abs. 1 ErbStG normierte **Stichtagsbewertung** die Berücksichtigung von nach dem Bewertungsstichtag liegenden Wertänderungen verbietet.

Im konkreten Fall ist auf den **18. Juli 2001** abzustellen. Demgegenüber verwertet das von der Bw beigebrachte Gutachten der Schaur Steuerberatungs GmbH im Wesentlichen Ergebnisse und Daten der nach dem Bewertungsstichtag gelegenen Jahre 2002 bis 2007.

Überdies ergibt sich aus der Vorlage eines Gutachtens kein Recht auf dessen Berücksichtigung. Vielmehr unterliegt das Gutachten als Beweismittel der Würdigung durch die entscheidende Behörde. Dementsprechend erscheinen dem UFS nach den Grundsätzen des BewG im konkreten Fall die Umsätze jedenfalls eher geeignet, einen möglichst allgemein gültigen Wert für die bevorzugte Konkurrenzsituation der Apotheke zu finden. Dafür sprechen die verhältnismäßig konstanten jährlichen Umsätze, welche sich in einer Bandbreite von nur rund 10 % bewegen (gegenüber den sehr stark schwankenden Erfolgen). Der UFS sieht daher das vorgelegte Gutachten für die Ermittlung des Firmenwertes im gegenständlichen Fall als nicht geeignet an.

Bei der vom Finanzamt vorgenommenen umsatzabhängigen Schätzung können allerdings Umstände, die für die Bewertung von Bedeutung sind und am Stichtag bereits vorhanden waren, berücksichtigt werden, wenn sie durch eine Prüfung der in Betracht kommenden Verhältnisse am Stichtag bereits hätten festgestellt werden können.

In diesem Sinn ist die im Oktober 2001 neu eröffnete Apotheke in der Nachbarschaft ausreichend zu berücksichtigen, weil die in Zukunft verschärfte Konkurrenzsituation einerseits zum

Übergabestichtag bereits festgestanden ist und andererseits die Umsatzaussichten des Unternehmens durch den geringeren zu betreuenden Kundenkreis objektiv verringert hat. Im Übrigen führt eine nachträgliche Entwertung aber nicht zu einer Minderung der Steuer. Die im Frühjahr 2003 begonnene Straßenbahnbaustelle kann den Firmenwert aber nur eingeschränkt beeinflussen, weil sie ein bloß vorübergehendes Ereignis darstellt, an den grundsätzlichen Standort- und Unternehmensvorteilen der Apotheke, welche zur Berücksichtigung eines Firmenwertes führen, jedoch nichts ändert.

Allerdings wird seitens der Apothekerkammer in einer weiteren Stellungnahme aus dem Jahr 2005 in Zusammenhang mit einem vergleichbaren Fall darauf hingewiesen, dass die Hälfte des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre auf Grund der gesunkenen Umsatzrentabilität in vielen Fällen zu hohe Werte ergäbe. Ein pauschaler Prozentsatz für die Ermittlung des Firmenwertes einer in Linz befindlichen Apotheke könne jedoch aufgrund der vielfältigen Einflussfaktoren nicht angegeben werden. (siehe die Berufungsentscheidung des UFS vom 29. November 2005, RV/0758-L/02).

Zusammenfassung

Ausgangsbasis für die Berechnung des umsatzabhängigen Firmenwertes lt. Verwaltungspraxis ist jeweils der durchschnittliche Umsatz der letzten drei Jahre vor dem Bewertungsstichtag. Bisher wurde üblicherweise 50 % davon als Firmenwert angesetzt. In ihrer ersten Stellungnahme vom 12. März 2002 hat die Bw im Ergebnis den Ansatz von 25 % begehrt. Das Finanzamt hat im Bescheid 40 % als zutreffend erachtet.

Oberste Maxime einer Schätzung ist es, dass dadurch ein Ergebnis erreicht wird, das den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt. Das Begehren der Bw erscheint plausibel. Die Ausgangsbasis der Berechnung resultiert aus Umsätzen, welche noch bei größerem Einzugsbereich erzielt worden sind. Nach Angaben der Bw hat sich das Versorgungspotential durch die Eröffnung der weiteren Apotheke (nur 7 Monate nach der Übergabe) jedoch etwa halbiert. Überdies ist offenbar die Umsatzrentabilität von Apotheken allgemein gesunken. Nicht zuletzt verfälscht das umsatzstärkste Jahr überhaupt den 3-Jahresdurchschnittsumsatz, sodass nicht von einem repräsentativen Wert gesprochen werden kann.

Soweit das Finanzamt seine höhere Schätzung damit begründet, dass zukünftige Ereignisse nur bedingt zu berücksichtigen seien, trifft diese Aussage zwar zu, doch hat das Finanzamt keine Anhaltspunkte geliefert, warum gerade der dem Bescheid zugrunde gelegte Wert vom Standpunkt eines am Erwerb Interessierten angemessen wäre und daher der Wirklichkeit nahe käme.

Hingegen sprechen die von der Bw vorgebrachten Argumente für deutlich reduzierte durchschnittliche Wert- und Preisverhältnisse, sodass im Feststellungszeitpunkt tatsächlich nur ein geringerer Preis erzielbar gewesen wäre und somit eine Halbierung des üblicherweise von der Verwaltungspraxis angesetzten Ausgangswertes objektiv vertretbar erscheint.

Es war daher die umsatzabhängige Ermittlung des Firmenwertes der erfolgsorientierten vorzuziehen, jedoch konnte den in freier Beweiswürdigung dem Grunde nach glaubwürdig scheinenden Einwendungen der Bw insoweit Rechnung getragen werden, als bei Berechnung der Schenkungssteuer im Einzelfall nur 50 % des umsatzabhängigen Firmenwertes lt. Verwaltungspraxis anzusetzen waren.

Berechnung der Schenkungssteuer

	20 % KG-Anteil
umsatzabhängiger Firmenwert lt. Verwaltungspraxis	2,429.751,20 S
davon 50 %	1,214.875,60 S
schenkungssteuerlicher Wert (negativ)	- 196.134,00 S
Bemessungsgrundlage	1,018.741,60 S
	= 74.034,00 €
abzüglich Freibetrag	- 2.200,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	71.834,00 €
davon 5 % SchSt (Steuerklasse I)	3.591,70 €

Linz, am 21. Februar 2013