



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/1611-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn BW, Adr, vertreten durch Schmidt & Schmidt KEG, Steuerberatungsgesellschaft, 2130 Mistelbach, Bahnzeile 10, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 25. April 2007 zu ErfNr.xxx betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung des Schenkungssteuerbescheides vom 28. Februar 2007 gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Versorgungsrentenvertrag vom 10. Februar 2006 übergab Herr WD die öffentliche Apotheke in Adr2) sowie die gesamte Liegenschaft EZ-1 an seinen Sohn BW (den nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.). Im Vertrag wurde ausdrücklich festgehalten, dass die Übertragung des Unternehmens samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör einschließlich aller materieller (Anlage- und Umlaufvermögen) sowie immaterieller Vermögenswerte (Konzessionsrechte, Mietrechte etc.) gemäß dem Rechnungsabschluss zum 31.12.2006 erfolgt.

Als Gegenleistung verpflichtet sich der Bw. seinem Vater bis zu dessen Lebensende eine monatliche Versorgungsrente in Höhe von € 11.700,00 zu leisten. Weiters räumte der Bw. seinem Vater ein Wohnrecht an sämtlichen nicht betrieblich genutzten Räumlichkeiten des auf der Liegenschaft errichteten Gebäudes ein. Dieses Wohnrecht wurde von den Vertragsparteien mit monatlich € 700,00 bewertet.

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Schenkungs- und Grunderwerbsteuer wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eine Betriebsprüfung durchgeführt, die mit Schlussbesprechung vom 27. Februar 2007 beendet wurde (siehe die darüber errichtete Niederschrift).

Mit Bescheiden vom 28. Februar 2007 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw.

- 1) Grunderwerbsteuer mit 2 % von € 329.598,44 = € 6.591,97 und
- 2) Schenkungssteuer mit 10 % von € 424.136,00 = € 42.413,60 fest.

Beide Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Am 17. April 2007 beantragte der Bw. gemäß § 299 (1) BAO, den o.a. Schenkungssteuerbescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Zur Begründung wurde auf das Gesetzesprüfungsverfahren des Verfassungsgerichtshofes verwiesen.

Dieser Antrag wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 25. April 2007 abgewiesen.

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde eingewandt, dass aufgrund des Gesetzesprüfungsverfahrens die Schenkungssteuer verfassungswidrig sei und daher der Bescheid aufzuheben wäre.

In einer Ergänzung vom 22. Mai 2007 wurde außerdem noch eingewandt, dass nach jahrzehntelanger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Firmenwert im Erbschaftsteuerrecht normalerweise außer Betracht zu bleiben habe und zwar deswegen, weil der Bemessung der Erbschaftssteuer keine Gesamtbewertung des Unternehmens zu Grunde zu legen sei, sondern nur die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter. Allerdings habe sich in der Verwaltungspraxis in diesem Zusammenhang das Bestehen eines Firmenwertes nur bei Apothekenunternehmen und Wirtschaftstreuhandunternehmen herausgebildet. Es würden daher bei den gleichen steuerlichen Tatbeständen bei verschiedenen Unternehmen bzw. bei der Übergabe oder Erbschaft solcher Unternehmen verschieden Bewertungssätze angewendet. Dies widerspreche eindeutig dem Gleichheitsgrundsatz weshalb der Ansatz von Firmenwerten nur bei bestimmten Branchen verfassungswidrig sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO in der anzuwendenden Fassung des AbgÄG 2003, BGBl I 2003/124 kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Für die Frage, ob ein Bescheid sich als nicht richtig erweist, ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 Erbschafts-und Schenkungssteuergesetz 1955 unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt nach § 3 Abs. 1 Z. 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.

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Tatbestand einer Schenkung unter Lebenden iSd Gesetzes verwirklicht wurde. Die Steuerschuld entstand gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG mit Ausführung der Zuwendung.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 ua. den Grundtatbestand der Schenkungssteuer nach § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben und im Spruch bestimmt, dass diese Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt.

Nach Art. 140 Abs. 5 B-VG tritt die Aufhebung eines Gesetzes mit Ablauf des Tages der Kundmachung im Bundesgesetzblatt in Kraft, wenn nicht der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt. Diese Frist darf 18 Monate nicht überschreiten.

Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden, so sind gemäß Art. 140 Abs 7 B-VG alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Die Liegenschaft sowie das Unternehmen wurden dem Bw. vor dem 31. Juli 2008 übergeben, weshalb die Steuerschuld noch im Anwendungsbereich der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG entstanden ist. Die Aufhebung des Grundtatbestandes durch den Verfassungsgerichtshof bewirkt daher keine Rechtswidrigkeit des Schenkungssteuerbescheides vom 28. Februar 2007.

Will die Bw. die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes überprüfen lassen, weil die Behörde mit ihrem Bescheid den Willen des Gesetzgebers erfüllt, so ist ein Antrag gem. § 299 BAO, der die

Aufhebung dieses Bescheides zum Ziel hat, als der Intention des § 299 BAO geradezu diametral entgegengesetzt anzusehen (siehe UFS 11.6.2007, RV/0321-L/07).

Zum Ansatz des Firmenwertes bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer ist einleitend festzuhalten, dass der Bw. gegen die Höhe des Firmenwertes (ermittelt mit 50 % des durchschnittlichen Jahresumsatzes der letzten 3 Jahre) keine Einwände erhoben hat. Die vom Finanzamt zur Ermittlung des Firmenwertes gewählte Methode stellt ein nach wie vor gebräuchliches Verfahren dar (vgl. dazu UFS 29.11.2005, RV/0758-L/02 sowie UFS 22.5.2007, RV/0581-L/07).

Wie der Bw. selbst ausführte entspricht es der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei Apotheken auch den Firmenwert in die Bemessungsgrundlage der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer einzubeziehen (vgl. u.a VwGH 19.5.1988, 87/16/0100; VwGH 25.9.1997, 96/16/0134).

In einem Verfahren betreffend Einkommensteuer hat der Verfassungsgerichtshof bestätigt, dass die Grundposition der belangten Behörde, der Geschäftswert der Konzession einer Apotheke richte sich in erster Linie nach den Umsätzen, nicht denkunmöglich ist. Der durch die Apothekenkonzession weitgehend gewährleistete Schutz vor Konkurrenzierung bewirkt nämlich tatsächlich eine weitreichende Umsatzgarantie (vgl. VfGH 23.11.1980, B 259/77).

Betreffend Erbschaftsteuer hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, dass es ausschließlich darauf ankommt, ob die belangte Behörde vertretbarerweise aufgrund des vorliegenden Gesellschaftsvertrages zur Annahme kommen konnte, dass es durch den Abschluss dieses Vertrages zu einer Bereicherung des Beschwerdeführers und damit zur Entstehung einer Schenkungssteuerpflicht nach § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG 1955 gekommen ist. Auch für die Ermittlung der Höhe der sich daraus ergebenden Schenkungssteuer sind allein die durch den Abschluss des Gesellschaftsvertrages bestimmten Verhältnisse maßgeblich. Auf das Verhältnis der Apotheken zu anderen Unternehmen kommt es dabei nicht an (vgl VfGH 7.7.1984, B 426/80).

Auch nach der Aufhebung von Teilen des § 10 ApothekenG (durch VfGH 2.3.1998, G 37/97 ua) ist ein besonderer Schutz bestehender Apotheken vorhanden (vgl. die zur Feststellung von Einkünften ergangenen Erkenntnisse VwGH 26.7.2000, 2000/14/0111 sowie VwGH 26.2.2003, 97/13/0155). Erst jüngst hat der VwGH abermals bekräftigt, dass der Konzession einer bereits bestehenden Apotheke als immateriellem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zukommt, die zur Folge hat, dass eine solche Konzession als eigenständiges Wirtschaftsgut angesehen werden kann, das einer vom Firmenwert gesonderten Beurteilung dahin zugänglich ist, dass es keiner Abnutzung

unterliegt. Apothekenkonzessionen sind, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, ein nicht abnutzbares firmenwertähnliches Wirtschaftsgut (VwGH 26.4.2006, 2006/14/0005).

Der besondere Schutz einer bestehenden Apotheke vor Konkurrenzierung bewirkt daher, 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 Bereicherungsprinzip.

Selbst bei Bejahung einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung von Erwerbern von Apotheken gegenüber Erwerbern anderer Unternehmen (vgl. dazu etwa Fellner, Differenzierte Behandlung des Firmenwertes im ErbStG – Ist auch die Bewertung des Betriebsvermögens reformbedürftig?, taxlex 2007, 107ff), wäre daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats die Ungleichbehandlung nicht dadurch zu beseitigen, dass beim schenkungsweisen Erwerb einer Apotheke der Firmenwert aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden wird, sondern wäre auch beim Erwerb anderer Unternehmen ein allfälliger Firmenwert zum Ansatz zu bringen. Wie Fellner a.a.O. ausführt, können die beiden von der Rechtsprechung verlangten Voraussetzungen für den Ansatz eines Firmenwerts, nämlich eine bestehende allgemeine Verkehrsauffassung einerseits und andererseits der Umstand, dass zur Ermittlung des Firmenwerts ein bestimmtes, allgemein anerkanntes Verfahren entwickelt wurde, dem Gesetz nicht entnommen werden. Weder bei der Bestimmung des Begriffs des gemeinen Werts noch des aus dem gemeinen Wert entwickelten Teilwertbegriffs wird im Gesetz eine allgemeine Verkehrsauffassung über das Vorhandensein dieses immateriellen Wirtschaftsguts verlangt. Die von der Rechtsprechung vorgenommene Begriffsbestimmung ist somit im Gesetz nicht gedeckt.

Nach diesen Ausführungen ließe also der Gesetzeswortlaut den Ansatz eines Firmenwertes auch bei anderen notorisch ertragstarken Unternehmen durchaus zu und wäre eine allfällige verfassungswidrige Ungleichbehandlung bei der Besteuerung der Erwerber „anderer“ Unternehmen durch eine – verfassungskonforme – Auslegung beseitigbar. Im Gegensatz dazu würde die Nichteinbeziehung des Firmenwertes beim Erwerb von Apotheken zu einer Unterbewertung führen und damit wiederum eine Ungleichbehandlung gegenüber Erwerbern anderer Vermögensgegenstände (mit identen Verkehrswerten) bewirken. Die vom Finanzamt vorgenommene Einbeziehung des Firmenwertes in die Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer erscheint daher nicht rechtswidrig und wurde somit der Antrag auf

Aufhebung des Schenkungssteuerbescheides vom 28. Februar 2007 gemäß § 299 BAO zu Recht vom Finanzamt abgewiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Oktober 2007