



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau F.M., X., vertreten durch Herrn S.B., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 7. April 2009 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) abgeändert wie folgt:

Die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird festgesetzt mit € 4.479,42 (6 % von einer Bemessungsgrundlage von € 74.657,--).

Entscheidungsgründe

Mit Wirkung 31.7.2005 hat Herr H.M. einen Anteil von 20 % an der KG an seine Gattin Frau F.M., der Berufungswerberin, abgetreten. Neben dem vereinbarten Kaufpreis in der Höhe von € 1,-- verpflichtete sich die Erwerberin die dem Anteil entsprechende starre Kapitaleinlage in der Höhe von € 726,73 an den Veräußerer zu bezahlen.

Vom Finanzamt wurde der Berufungswerberin für diesen Erwerbsvorgang mit Bescheid vom 7. April 2009 die Schenkungssteuer mit dem Betrag von € 14.521,52 vorgeschrieben. Der Bemessung wurde das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt. Begründung und Berechnung sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu entnehmen, welche somit einen integrierenden Bestandteil des Bescheides bildet. In dieser Niederschrift wird unter „Abgabenrechtliche Würdigung“ ausgeführt:

„Für den übertragenen Komplementäranteil ist der Wert unter Beachtung des § 19 ErbStG zu berechnen: Beim beweglichen Anlagevermögen sind unter Anwendung des I. Teils des BewG die Teilwerte anstelle der Buchwerte heranzuziehen, und auf der Passivseite sind die echten Schulden (ohne aufschiebend bedingte Lasten, etc.) zu ermitteln. Dem so errechneten Reinvermögen ist das Kapital (Fix- und Verrechnungskonten) gegenüberzustellen und der anteilige Unterschiedsbetrag zu berechnen. Unter Berücksichtigung des Fix- und Verrechnungskontos ist zuletzt der Wert des KG-Anteils festzustellen.

Da es sich beim übergebenen Geschäftsanteil um eine Apotheke handelt, ist bei der Berechnung des Wertes nach I. Teil BewG der Firmenwert dieser Apotheke zu berücksichtigen. (VwGH vom 19. Mai 1988, Zl. 87/16/0100).

Laut Vortrag von Mag. Johann Adametz, BMF Abteilung IV/5, (EU-Steuerrecht, Bewertung und Grundsteuer) bei der Bundessteuertagung Gebühren Verkehrsteuern 01.-03.12.2008 in Salzburg ist die Berechnung des Firmenwertes einer Apotheke (Apothekenkonzession bzw. Apothekengerechtigkeit) in Höhe von 50% des Umsatzdurchschnittes der letzten drei Jahre unter Abzug der Hochpreisartikel und der 10% Umsätze nicht mehr zeitgemäß. Als Firmenwert einer Apotheke sei mittlerweile vielmehr der einfache Jahresumsatz (Durchschnitt der letzten drei Jahre) ohne Abzug von Sonderumsätzen anzusehen und bei der Berechnung des Wertes eines Geschäftsanteils nach I. Teil BewG zu berücksichtigen. Dies hätten mehrfache Beschäftigungen des VwGH und in der Folge der EStR mit der Frage der Apothekengerechtigkeit und die im Zuge dieser Verhandlungen gemachten Aussagen ergeben."

In der dieser Niederschrift beigelegten Berechnung wurde der Wert des übergebenen Anteiles mit € 191.746,64 ermittelt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

„Der Unterzeichnete erhebt innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung gegen den o. g. Bescheid.

Dies deshalb, da eine qualifizierte Begründung, wie es zum Spruch kam, nicht oder nur mangelhaft vorliegt. Ebenso auch deshalb, da dadurch auch eine enorm hohe Steuerlast resultiert.

Die bei einem Vortrag gemachten Bemerkungen eines qualifizierten Finanzbeamten können nicht mit Judikatur oder mit Anmerkungen in den Einkommensteuerrichtlinien gleichgestellt werden.

Für die Steuerpflichtige sind ja bloß Gesetze und Verordnungen rechtsverbindlich, während für die Betriebsprüfer auch Erlässe, Richtlinien und Judikate diesen Status haben.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich lediglich um eine Rechtsansicht eines hohen Finanzbeamten, die von der Betriebsprüfung mit dem gegenständlichen Fall in keinerlei rechtliche Beziehung gebracht wurde:

Insbesondere wurde nicht darauf eingegangen, dass es sich um eine sehr kleine Apotheke handelt bzw. dass es sich um einen Anteilserwerb (20 %) handelt. In der Praxis muss in einem solchen Fall von einem Kaufpreis ausgegangen werden, der weit unter 100 % liegt.

Des weiteren stellt der Unterzeichnete den Antrag, dass sich die Behörde mit der Ertragsfähigkeit dieser kleinen Apotheke auseinandersetzt. Die Bemessung des Firmenwertes nur noch dieser geringen Umsatzhöhe ist unrichtig, da auch die Ertragslage zu berücksichtigen ist:

Da die KG 2005 einen Verlust von € 39.624,62 erwirtschaftet hat, wobei Gesellschafterbezüge von nur € 25.639,48 berücksichtigt wurden, diese aber bei einem Fremdvergleich bzw. angestellten Leiter € 73.558,20 betragen würden, würde bei einer Bewertung der Apotheke nach der Ertragswertmethode ein negativer Unternehmenswert entstehen. Das heißt, dass sich für die Apotheke derzeit kaum ein Käufer finden wird.

Ebenso enthält die Schätzung der Behörde Firmenwertkomponenten, die nicht zum Ansatz gelangen dürfen: Die Betriebs- und Geschäftsausstattung, das Warenlager und die Apothekengerechtigkeit sind bereits in den AKTIVEN enthalten und können nicht ein zweites Mal angesetzt werden (Der Kaufpreis einer Apotheke besteht ja aus der Summe von AKTIVposten einer Bilanz UND dem Kundenstock. Die AKTIVposten sind Betriebs- und Geschäftsausstattung, das Warenlager, die Apothekengerechtigkeit und apothekenspezifische Komponenten des Firmenwertes.).

Es gibt auch keinerlei Begründung dafür, warum sich die Rechtsansicht der Behörde hätte geändert haben sollen (bisher BMF-Erlass Zl. 23280/10/62). Der Konnex mit "mehrfachen" Judikaten bzw. mit den Einkommensteuerrichtlinien (mit der Frage der Apothekengerechtigkeit) wurde nicht erläutert und kann daher weder von der Steuerpflichtigen noch (im Falle einer Beschwerde) vom Verwaltungsgerichtshof nachvollzogen werden.

Die Richtlinien geben auch keinerlei Anlass dafür, dass man im Sinne der Betriebsprüfung vorzugehen hat bzw. dass man die ursprüngliche Berechnungsmethode revidieren muss. Abschließend stellt der Unterzeichnete im Auftrag seiner Mandantin fest, dass seiner Meinung nach die Rechtsansicht der Behörde unrichtig ist und auch nicht der geltenden Judikatur entspricht. Nach Ansicht des Unterzeichneten ist der BMF-Erlass Zl 23280/10/62 weiterhin in Geltung und somit auch für die Behörde rechtsverbindlich und die Schenkungssteuer nach den bisherigen Grundsätzen unter Abzug der Hochpreisartikel vorzunehmen."

Anschließend wurde der Wert des übergebenen Anteiles neu mit € 84.885,32 errechnet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 u.a. 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.

Der Anteil an der Apotheke wurde der Berufungswerberin vor dem 31. Juli 2008 übergeben, weshalb die Steuerschuld noch im Anwendungsbereich der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG entstanden ist.

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.

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.

Für die Wertermittlung ist nach § 18 ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend und die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG bei Schenkungen unter Lebenden mit der Ausführung der Zuwendung.

Unbestritten und auch durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt ist, dass bei der Berechnung der Schenkungssteuer dann ein Firmenwert zum Ansatz kommt, wenn sich über den Firmenwert eine feste allgemeine Verkehrsauffassung gebildet hat und sich zu seiner Ermittlung ein bestimmtes, allgemein anerkanntes Verfahren entwickelt hat. Der Firmenwert einer Apotheke ist somit grundsätzlich der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu unterziehen (vgl. VwGH 19.05.1988, 87/16/0100).

Streit besteht jedoch über die Ermittlung des Firmenwertes, insbesondere darüber, ob dieser mit dem durchschnittlichen Jahresumsatz der letzten drei Jahre anzusetzen ist oder mit 50 % des Durchschnittes der bereinigten Umsätze der letzten drei Jahre.

Mit dem Bescheid vom 7. April 2009 wurde die Schenkungssteuer mit € 14.521,52 vorgeschrieben. Begründet wurde diese Vorschreibung mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. April 2009, welche insoweit einen integrierenden Bestandteil dieses Bescheides bildet.

Hier wurde, wie jener der Niederschrift als Beilage angeschlossenen Berechnung zu entnehmen ist, vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Firmenwert der Apotheke mit dem durchschnittlichen Umsatz der letzten drei Jahre errechnet. Dieser durchschnittliche Umsatz der Apotheke der letzten drei Jahre wurde mit € 1,003.451,02

ermittelt. Bei der Berechnung des Wertes des Anteiles wurde der Firmenwert mit diesem Betrag angesetzt. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung befindet sich den Firmenwert der Apotheke betreffend folgender Absatz:

"Laut Vortrag von Mag. Johann Adametz, BMF Abteilung IV/5, (EU-Steuerrecht, Bewertung und Grundsteuer) bei der Bundessteuertagung Gebühren Verkehrsteuern 01.-03.12.2008 in Salzburg ist die Berechnung des Firmenwertes einer Apotheke (Apothekenkonzession bzw. Apothekengerechtigkeit) in Höhe von 50% des Umsatzdurchschnittes der letzten drei Jahre unter Abzug der Hochpreisartikel und der 10% Umsätze nicht mehr zeitgemäß. Als Firmenwert einer Apotheke sei mittlerweile vielmehr der einfache Jahresumsatz (Durchschnitt der letzten drei Jahre) ohne Abzug von Sonderumsätzen anzusehen und bei der Berechnung des Wertes eines Geschäftsanteiles nach I. Teil BewG zu berücksichtigen. Dies hätten mehrfache Beschäftigungen des VwGH und in der Folge der EStR mit der Frage der Apothekengerechtigkeit und die im Zuge dieser Verhandlungen gemachten Aussagen ergeben."

Damit wird jedoch nicht begründet, warum der Firmenwert gerade mit 100 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre anzusetzen ist. Der Bemessungsakt enthält auch keinen Nachweis darüber, dass es sich bei dem Ansatz des Firmenwertes mit 100 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre um ein allgemein anerkanntes Verfahren für die Ermittlung des Firmenwertes einer Apotheke handelt.

Nicht übersehen werden darf in diesem Zusammenhang auch die Stellungnahme der Österreichischen Apothekerkammer vom 10. März 2004 zum Steuerreformgesetz 2005, die u.a. folgende Textpassage aufweist:

"Wir dürfen in diesem Zusammenhang darauf hinweisen, dass die Finanzbehörde die Festsetzung der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer bei unentgeltlichen Übergaben seit Jahren nach einem Erlass aus dem Jahr 1962 vornimmt, der eine pauschale Ermittlung der Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage vorsieht. Die Ergebnisse dieser durch Freibeträge (vor allem § 15a ErbStG) abgemilderten Berechnungen werden von mehr als 90 % der Abgabepflichtigen akzeptiert, was sowohl der Finanzverwaltung als auch dem Berufsstand Zeit und Kosten erspart."

Damit kann es sich bei dem Ansatz des Firmenwertes mit 100 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre nicht um ein allgemein anerkanntes Verfahren für die Ermittlung des Firmenwertes einer Apotheke handeln. Der Ansatz des Firmenwertes mit 100 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre vor dem Bewertungsstichtag kann somit nicht zur Anwendung kommen.

Nach Ansicht der Österreichischen Apothekerkammer ist im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer bei Apotheken die umsatzabhängige Firmenwertermittlung - aufbauend auf dem Umsatz der letzten drei Jahre - heranzuziehen. Seit Jahrzehnten wird der Firmenwert einer Apotheke mit 50 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre ermittelt. Auch von der Berufungswerberin wird nicht bestritten, dass es sich dabei um ein gebräuchliches und allgemein anerkanntes Verfahren handelt.

Bei der Ermittlung des Firmenwertes einer Apotheke mit 50 % des Umsatzes der letzten drei Jahre vor dem Bewertungsstichtag handelt es sich um ein allgemein anerkanntes Verfahren. Der Unabhängige Finanzsenat sieht keinen Grund, dieses anerkannte Verfahren bei der Ermittlung des Firmenwertes einer Apotheke nicht mehr anzuwenden. Bei den Umsätzen sind jene Umsätze, denen eine andere als die Apothekenkonzession zu Grunde liegt, wie z.B. Drogerie- bzw. Parfümerieumsätze oder Sonderumsätze wie z.B. Spitalslieferungen, Lieferungen an Hausapotheken oder Großhandelsumsätze auszuscheiden.

Im gegenständlichen Fall ist der Firmenwert mit 50 % des berichtigten Umsatzes der Jahre 2003 bis 2005 anzusetzen. Der Firmenwert wird wie folgt errechnet:

| | 2003 | 2004 | 2005 |
|--------------------------------|-------------------|------------|--------------|
| Umsätze | 1,030.181,66 | 970.273,36 | 1,009.898,03 |
| - Hochpreiserlöse | 82.703,05 | 54.372,95 | 58.410,65 |
| Bereinigte Umsätze | 947.478,61 | 915.900,41 | 951.487,38 |
| Durchschnitt | 938.288,80 | | |
| <u>Davon 50 % = Firmenwert</u> | <u>469.144,40</u> | | |

Bewertung des 20 % Apothekenanteiles:

| | | |
|---------------------------|---|--------------|
| Aktiva laut Bilanz | € | 499.885,97 |
| - Buchwert Firmenwert | € | 33.947,43 |
| + Firmenwert | € | 469.144,40 |
| + Aufwertung Sachanlagen | € | 53.964,89 |
| Summe Aktiva | € | 989.047,83 |
| - Passiva | € | 1,014.167,00 |
| Reinvermögen | € | - 25.119,17 |
| Gegenüberstellung Kapital | € | 445.912,11 |
| Unterschiedsbetrag | € | 420.792,94 |
| Davon 20 % = | € | 84.158,59 |
| + anteiliges Fixkapital | € | 726,73 |

| | | |
|-----------------------------------|---|------------------|
| <u>Wert des Apothekenanteiles</u> | € | <u>84.885,32</u> |
|-----------------------------------|---|------------------|

Berechnung der Schenkungssteuer:

| | | |
|-------------------|---|-----------|
| Wert des Anteiles | € | 84.885,32 |
|-------------------|---|-----------|

| | | |
|---|---|--------|
| - Bezahlung Kaufpreis und starre Kapitaleinlage | € | 727,73 |
|---|---|--------|

| | | |
|---------------------------------------|---|----------|
| - Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG | € | 2.200,00 |
|---------------------------------------|---|----------|

| | | |
|---------------------------------------|---|----------|
| - Freibetrag gemäß § 14 Abs. 3 ErbStG | € | 7.300,00 |
|---------------------------------------|---|----------|

| | | |
|-----------|---|-----------|
| Differenz | € | 74.657,59 |
|-----------|---|-----------|

| | | |
|--|---|-----------|
| Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG | € | 74.657,00 |
|--|---|-----------|

Davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 6 % = € 4.479,42 SchenkSt.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Mai 2013