



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn Mag. K. P=P., X., vertreten durch A.S., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 24. Februar 2009 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit notariellem Schenkungsvertrag vom 6. Juli 2007 hat Frau Mag. pharm. A. P=P. ihre 49 %-ige Beteiligung als persönlich haftende Gesellschafterin am Vermögen der „Apotheke“ Mag. pharm. K. P=P. OHG mit dem Sitz in T. an ihren Ehegatten, Herrn Mag. pharm. K. P=P., dem Berufungswerber, geschenkt. Die Übergabe und Übernahme des Schenkungsobjektes in den physischen Besitz des Berufungswerbers erfolgte mit Stichtag 31. Dezember 2006. Als Beilage ./2 wurde dem Schenkungsvertrag folgende Schenkungssteuerberechnung angehängt:

„**Mag. K. P=P. OHG 'Apotheke'**

**Berechnung Schenkungssteuer**

**Schenkung Anteil Mag. A. P=P. an der Mag. K. P=P. OHG**

*Bewertung gem. § 68 BewG*

*Ausgangsbasis Jahresabschluss zum 31.12.2006, Werte in EUR*

*Buchwerte entsprechen den Teilwerten*

**100% -  
Anteil**      **49%-Anteil  
Mag. A. P=P.**

*Aktiva:*

<i>Immaterielle Vermögensgegenstände:</i>	14.118,46	6.918,05
<i>Sachanlage</i>	339.094,22	166.156,17
<i>Vorräte</i>	275.796,54	135.140,30
<i>Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</i>	213.107,89	104.422,87
<i>Kassabestand, Bankguthaben</i>	8.979,62	4.400,01
<i>Rechnungsabgrenzungsposten</i>	323,98	158,75
<i>aufgefülltes Gesellschafterkonto Mag. A. P=P.</i>	397.357,98	397.357,98
<i>Festkapital Mag. A. P=P.</i>	4.900,00	4.900,00
<b><i>Summe Aktiva</i></b>	<b>1.253.678,69</b>	<b>819.454,13</b>

*Passiva:*

<i>Rückstellungen</i>	15.101,00	7.399,49
<i>Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten</i>	485.563,66	237.926,19
<i>Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen</i>	1.167.849,30	572.246,16
<i>sonstige Verbindlichkeiten</i>	69.802,75	34.203,35
<b><i>Summe Passiva</i></b>	<b>1.738.316,71</b>	<b>851.775,19</b>
<b><i>Differenz Summe Aktiva / Passiva</i></b>	<b>-484.638,02</b>	<b>-32.321,06</b>
<b><i>Bemessungsgrundlage Schenkungssteuer</i></b>		<b>-32.321,06</b>

***Berechnung Schenkungssteuer:***

<i>Bemessungsgrundlage Schenkungssteuer</i>	32.321,06
<i>abzüglich Freibetrag gern. § 14 Abs 1 ErbStG</i>	-2.200,00
<i>abzüglich Freibetrag gern. § 14 Abs 3 ErbStG</i>	-7.300,00
<b><i>Bemessungsgrundlage Schenkungssteuer</i></b>	<b>22.821,06</b>

***Klasse 1, 3,0 % Schenkungssteuer (8 Abs 1 ErbStG)*** ***684,63"***

Laut einer bereits am 20. Dezember 2006 abgeschlossenen Rückzahlungsvereinbarung wird das negative Verrechnungskonto der Geschenkgeberin Frau Mag. pharm. A. P=P. vom Berufungswerber nicht übernommen. Auf Grund dieser Rückzahlungsvereinbarung besteht eine Rückzahlungsverpflichtung der Frau Mag. pharm. A. P=P. gegenüber der „Apotheke“ Mag. pharm. K. P=P. OHG.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. Februar 2009 wird in „TZ. 5.2.: Abgabenrechtliche Würdigung“ festgehalten:

*„Der Wert der übertragenen Anteile an der Fa. „Apotheke“ Mag. pharm. K. P=P. OHG ist unter Beachtung des § 19 ErbStG in Verb. mit dem I. Teil des BewG zu berechnen:“*

*Zu diesem Zweck sind vom gesamten übergebenen Vermögen (Aktiva) die übernommenen Schulden (Passiva) abzuziehen.*

*Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG in Verb. mit dem I. Teil des BewG sind beim beweglichen Anlagevermögen die Teilwerte einschließlich der geringwertigen Wirtschaftsgüter anstelle der Buchwerte heranzuziehen. Auf der Passivseite sind die echten Schulden (ohne aufschiebend bedingte Lasten, etc.) zu ermitteln. Dem so errechneten Reinvermögen ist das Kapital (Festkapital und variables Kapital) gegenüberzustellen und der anteilige Unterschiedsbetrag zu berechnen. Unter Berücksichtigung des übertragenen Festkapitals sowie des variablen Kapitalkontos ist daraufhin der Teilwert des übergebenen Anteiles (49%) an der Personengesellschaft festzustellen.*

*Hiezu wird jedoch festgestellt, dass im gegenständlichen Fall das negative Verrechnungskonto (variables Kapitalkonto) der Geschenkgeberin Fr. Mag. pharm. A. P=P. vom Geschenknehmer Hr. Mag. pharm. K. P=P. nicht übernommen wird, da aufgrund einer Rückzahlungsvereinbarung vom 20.12.2006 eine Rückzahlungsverpflichtung gegenüber der „Apotheke“ Mag. pharm. K. P=P. OHG (nunmehr KG) besteht. Diese Verbindlichkeit wird mit 5% p.a. verzinst.*

*Da es sich beim übergebenen Gesellschaftsanteil um eine Beteiligung an einer Apotheke handelt, ist bei der Bemessung der Schenkungssteuer auch ein Firmenwert dieser Apotheke (in Höhe von 100% der durchschnittlichen Umsätze der Jahre 2004 bis 2006) zu berücksichtigen, da sich über den Firmenwert einer Apotheke eine feste allgemeine Verkehrsauffassung gebildet und sich zu seiner Ermittlung ein bestimmtes, allgemein anerkanntes Verfahren entwickelt hat (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom vom 23.09.1982, ZI. 81/15/0091, vom 21.10.1982, ZI. 81/15/0002, vom 19.05.1988, ZI. 87/16/0100, vom 25.09.1997, ZI. 96/16/0134, vgl. auch Entscheidung des UFS vom 29.11.2005, GZ RV/0758-L/02, etc.).*

*Anschließend war die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG zu ermitteln.*

*Hiezu wird seitens der steuerlichen Vertretung des Abgabepflichtigen festgestellt:*

- 1) Unbestritten ist ein Firmenwert anzusetzen, der in der Abgabenerklärung mit Null angesetzt wurde.
- 2) Dies deshalb, da der Firmenwert aus den Erträgnissen (Ertragswerte), insb. der Umsatzrentabilität, abgeleitet wird. Diese Umsatzrentabilität ist Null, das Unternehmen hat seit Bestehen nur Verluste erzielt (einschließlich der Wirtschaftsjahre 2007 und 2008).
- 3) Bei der Firmenwertberechnung - in eventu - auf Basis eines Jahresumsatzes sind die Umsätze aus Privatumsätzen, Sonderumsätzen, Großhandelsumsätze, Umsätze von Hochpreisartikeln auszuscheiden.
- 4) Darauf ist ein Prozentsatz anzuwenden, der der Umsatzrentabilität entspricht (siehe oben).“

Als Beilage 1 wurde der Niederschrift folgende Berechnung angeschlossen:

**„Erfassungsnummer: xxx“**

## **Schenkungsvertrag vom 06.07.2007**

### **Berechnung des Teilwertes des übergebenen OHG-Anteils**

#### **1. Schenkung von Mag. pharm. A. P=P. an Hr. Mag. pharm. K. P=P., Ehegatte: Stkl. I**

#### **Berechnungen:**

##### **1. OHG-Anteil - "Apotheke" Mag. pharm. K. P=P. OHG (nunmehr Mag. pharm. K. P=P. KG)**

**Anteil von Fr. Mag. pharm. A. P=P. = 49%**

<u><b>Aktiva lt. Bilanz z. 31.12.2006</b></u>	<u><b>Passiva lt. Bilanz z. 31.12.2006</b></u>	
Firmenwert <sup>1)</sup>	€ 2.065.249,07	Rückst. Rechts- und Berat.kosten
Teilwert EDV-Software	€ 15.264,31	Rückstell. für n. n. kons. Urlaube
Teilwerte Sachanlagen <sup>2)</sup>	€ 353.252,16	Verbindlichkeiten Kreditinstitute
Teilwerte geringwertige Wirtschaftsgüter <sup>3)</sup>	€ 3.870,67	Verb. aus Lief u. Leist.
Vorräte	€ 275.796,54	Sonst. Verbindlichkeiten
Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen	€ 171.505,50	
Sonst. Forderungen u. Vermögensgegenst.	€ 41.602,39	
Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	€ 8.979,62	
Aktive Rechnungsabgrenzung	€ 323,98	
<i>Summe Aktiva</i>	<b>€ 2.935.844,24</b>	<i>Summe Passiva</i>
<b>Reinvermögen (Aktiva-Passiva)</b>	<b>1.199.033,53</b>	<b>€ 1.736.810,71</b>
Unterschiedsbetrag	1.199.033,53	
anteiliger Unterschiedsbetrag = 49%	587.526,43	49%
+ Festkapital/Mag. A. P=P.	4.900,00	
<b>Teilwert/OHG-Anteil Mag. pharm.A. P=P.</b>	<b>€ 592.426,43</b>	
<sup>1)</sup> Berechnung Firmenwert		<sup>2)</sup> Berechnung Teilwerte Sachanlagen
Umsatzerlöse 2004	€ 1.630.159,90	Investitionen in Mietobjekten
Umsatzerlöse 2005	€ 2.068.102,17	Arbeitszimmer
Umsatzerlöse 2006	€ 2.497.485,13	Büro- u. Geschäftseinrichtungen
<i>Summe</i>	<b>€ 6.195.747,20</b>	EDV-Hardware
Durchschnitt der letzten 3 Jahre	€ 2.065.249,07	Festwerte
<b>Firmenwert =</b>	<b>€ 2.065.249,07</b>	<b>Fuhrpark</b>
		<b>Teilwerte bewegl. Sachanlagen</b>
		<b>€ 353.252,16</b>
		<sup>3)</sup> Berechnung Teilwerte GWG
GWG 2004	4.273,74 x 25% =	€ 1.068,44
GWG 2005	4.960,74 x 50% =	€ 2.480,37
GWG 2006	429,15 x 75% =	€ 321,86
		<b>Teilwert geringwertige WG</b>
		<b>€ 3.870,67</b>

**2. Berechnung der Schenkungssteuer:**

	€ 592.426,43	Wert/übertragener OHG-Anteil Mag. A. P=P.
	-€ 2.200,00	- Freibetrag gern. § 14 (1) ErbStG
	-€ 7.300,00	- Freibetrag gern. § 14 (3) ErbStG
	€ 582.926,43	Zwischensumme
	-€ 0,43	- Rundung gem. § 28 ErbStG
	€ 582.926,00	Bemessungsgrundlage gem. § 8 (1) ErbStG
<b>Gem. § 8 (1) ErbStG:</b>	<b>10 % von</b>	<b>€ 582.926,00</b>
		=
		<b>€ 58.292,60 SchSt</b>
<b>Schenkungssteuer</b>		=
		<b>€ 58.292,60 SchSt"</b>

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde dem Berufungswerber für diesen Erwerbsvorgang mit Bescheid vom 24. Februar 2009 die Schenkungssteuer mit € 58.292,60 vorgeschrieben. Der Berechnung wurden die Zahlen der Betriebsprüfung zu Grunde gelegt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde auszugsweise ausgeführt:

“.....

**4.8 Firmenwert:**

Der Prüfer führt auf Seite 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.2.2009 bei den abgabenrechtlichen Würdigungen aus, dass der Firmenwert der Apotheke ebenfalls anzusetzen ist. Dies ist grundsätzlich unstrittig. Hierbei setzte er den Firmenwert in Höhe von 100 % der durchschnittlichen Umsätze der Jahre 2004 bis 2006 an. Dies ist strittig. Der Firmenwert ist im gegenständlichen Fall mit Null anzusetzen.

**4.9 Bewertung des Firmenwertes:**

Nicht strittig ist es, dass nach § 12 BewG Wirtschaftsgüter die einen Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen sind und das bei der Schenkungssteuer für die Wertermittlung des Betriebsvermögens - mit Ausnahme allfälliger Betriebsgrundstücke - der Teilwert aller Wirtschaftsgüter, die am Tag der Schenkung dem Unternehmen dienten, abzüglich der mit dem Teilwert bewerteten Verbindlichkeiten, zum Ansatz zu bringen ist (VwGH 1.12.1987, 86/16/0013). Dies gilt daher auch bei einer Schenkung eines Anteiles an einer Personengesellschaft von einer natürlichen Person zu einer anderen.

Ebenfalls unbestritten und durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt ist, dass bei Bemessung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ein Firmenwert dann zum Ansatz kommt, wenn sich über den Firmenwert eine feste allgemeine Verkehrsauffassung gebildet und sich zu seiner Ermittlung ein bestimmtes, allgemein anerkanntes Verfahren entwickelt hat. Dies ist aber nicht gegeben. Es liegt eine Schätzung zu Grunde.

Der Streit besteht jedoch nunmehr darin, dass die Ermittlung des Firmenwertes,

a) bei Verkäufen von Apothekenkonzessionen auf Basis des getätigten Umsatzes unter Berücksichtigung des Ertrages erfolgen kann oder

b) ausschließlich der Ertragswert maßgeblich für die Feststellung eines Firmenwertes ist. Somit ist nunmehr strittig, ob bei der Ermittlung des Firmenwertes dies auf Basis des

getätigten Umsatzes oder dies auf Basis der Ertragswerte (inbesondere der Umsatzrentabilität) aus dem Unternehmen abzuleiten ist.

Seitens der Apothekenkammer wurde bestätigt, dass im Bereich der Erbschaftsteuerschenkungssteuer die umsatzabhängige Firmenwertermittlung aufbauend und auf den Umsatz der letzten 3 Jahre eine gebräuchliche und ein in der Praxis angewendetes Verfahren sei (vgl UFS Entscheidung RV/0758-L/02 vom 29.11.2005). Es ist aber auch unbestritten, dass die Umsatzrentabilität zu berücksichtigen ist. Auch in der Stellungnahme der Apothekenkammer ist festzuhalten, dass 50 % als Bemessungsgrundlage auf den durchschnittlichen Umsatz der letzten 3 Jahre aufgrund der gesunkenen Umsatzrentabilität in vielen Fällen zu hohe Werte ergebe.

Somit ist festzuhalten, dass ein Ansatz von 100 % überhaupt keinen gebräuchlichen Wert darstellt. (Vgl auch Erlaß des BMF vom 30.5.1962, 22 Stück Nr. 132).

#### **4.10 Umsatzrentabilität:**

Die Umsatzrentabilität stellt sich wie folgt dar:

2004:  $-53.524,87/1.630.159,90 = -3,28\%$

2005:  $-121.361,94/2.068,102,17 = -5,87\%$

2006:  $-164.529,99/2.497.485,13 = -6,59\%$

Daraus ist ersichtlich, dass die Umsatzrentabilität in allen Jahren vorher negativ war. Weiters ist festzustellen, dass auch im Jahre 2007 und 2008 (somit danach!) Verluste erwirtschaftet wurden. Somit ist auch danach keine positive Umsatzrentabilität gegeben. Daraus ist abzuleiten, dass der Firmenwert mit Null anzusetzen ist.

#### **4.11 Gesunkene Umsatzrentabilität:**

In der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Linz zu RV/0758-L/02 vom 29.11.2005 ist ausgeführt, dass 40 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten 3 Jahre angemessen seien, wobei aber besonders zu berücksichtigen ist, dass eine gesunkene Umsatzrentabilität aufgrund der Nachholung von Investitionen oder ähnlichem noch besonders zu berücksichtigen ist.

In unserem Fall ist die Umsatzrentabilität null bzw negativ. Aufgrund dessen wurde bisher kein Firmenwert angesetzt. Der Firmenwert ist in unserem Fall mit null zu bewerten. Auch darf darauf hingewiesen werden, dass im Erlass aus dem Jahre 1962 (veröffentlicht im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung vom 30.5.1962, 22-igstes Stück mit der Nr. 132) der Ansatz des Firmenwertes grundsätzlich seit dem 1.1.1962 beim Erwerb von Apothekenkonzessionen mit 50 % des durchschnittlichen Umsatzes der dem Bewertungsstichtag vorangegangenen 3 Jahren angesetzt wurde.

Hiezu hat die Österreichische Apothekenkammer als Stellungnahme zum Steuerreformgesetz 2005 ausgeführt, dass 50 % der Bemessungsgrundlage des Durchschnittes der letzten 3 Jahresumsätze grundsätzlich anzuwenden seien. Hiezu ist aber ergänzend festzustellen, dass die Einflussfaktoren für die Höhe des Firmenwertes vielfältig sind und eine Schätzung immer nur einen Näherungswert darstellen kann. Maßgeblich ist weiters, dass der objektivierte Ertragswert Grundlage für den Firmenwert ist. Dieser objektivierte Ertragswert ist im gegenständlichen Falle mit null anzusetzen. Sogar die Apothekerkammer und auch die Abgabenbehörde hat in vielen Fällen bereits festgehalten, dass der üblicherweise angesetzte Betrag von 50 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten 3 Jahre zu hohe Werte ergibt und nicht immer erzielbar ist.

Darüberhinausgehend ist festzuhalten, dass es erhebliche Diskussionen darüber gibt, ob die Erteilung der Konzession nach den bisherigen Systemen längerfristig aufrecht bleibt.

*Umfangreiche Diskussionen und Gesetzesänderungen in Nachbarländern Österreichs haben ergeben, dass eine solche standortgebundene Zuordnung nicht zulässig ist und damit auch die Nachhaltigkeit nicht gegeben ist. Es ist deshalb darauf hinzuweisen, dass im gegenständlichen Fall aufgrund der gegebenen Rechtsunsicherheit davon auszugehen ist, dass die derzeitig denkbaren Firmenwerte zukünftig nicht mehr gegeben sein werden.*

#### **4.12 Bemessungsgrundlage beim Umsatz:**

*Der Prüfer hat darüber hinausgehend bei der Umsatzberechnung sowohl die Krankenkassenumsätze als auch die privaten Umsätze angesetzt. Hierbei ist festzuhalten, dass die diesbezüglichen Krankenkassenumsätze natürlich auch Großhandelsumsätze zum Inhalt haben. Solche Großhandelumsätze sind Umsätze, die an andere Apotheken weiter geliefert werden. Dies bedeutet, dass hierbei Rohaufschläge (Deckungsbeitrag und Umsatzerlös minus Wareneinsatz) von max 5 % erzielt werden und nur dies tatsächlich als Umsatzrentabilität anzusetzen ist. Davon müssen auch die Betriebskosten gedeckt werden.*

*Somit wird gerügt, dass*

- a) *bei Inanspruchnahme bei der Berechnung des Firmenwertes auf Basis eines Umsatzes, der anzuwendende Prozentsatz auf den Umsatz der Umsatzrentabilität entsprechen muss und diese im gegenständlichen Fall mit null anzusetzen ist,*
- b) *der Ansatz bei der Umsatzbemessungsgrundlage in Form des Krankenkassenumsatzes als auch des Privatumsatzes*
  - denkunmöglich ist, da Privatumsätze in Form von Sonderumsätzen immer auszuscheiden sind, da diese Sonderumsätze in der Regel auf Kosmetika, die in einer Drogerie üblichen Produkte, Geschenkartikel, Steine, Holzkugeln, Nahrungsergänzungsmittel usw beruhen.*
- c) *Auch bei den Krankenkassenumsätzen sind wiederum die Großhandelsumsätze auszuscheiden, da diese zu keinem Firmenwert führen. Dies deshalb, da Großhandelsumsätze Umsätze von einer Apotheke zu einer anderen Apotheke sind und hierbei sich kein Firmenwert ergibt. Diese Großhandelsumsätze sind Marktgegebenheiten, die sich aus Quotierungen von Produzenten oder Großhändlern ergeben. Diese können monatsweise unterschiedlich und kurzfristig nutzbar.*
- d) *Aus der Bemessungsgrundlage des Umsatzes sind auch bei den Kassenumsätzen diejenigen Umsätze auszuscheiden, die sich aus sogenannten Hochpreispräparaten (AEK über EUR 200,00) ergeben. Dies deshalb, da hier ein wesentlich geringerer Deckungsbeitrag vorhanden ist und auch hier wiederum kein Ertragswert vorhanden ist.*

#### **5. Zusammenfassung:**

*Zusammenfassend wird aus obigen Ausführungen festgestellt, den gegenständlichen Schenkungssteuerbescheid insofern abzuändern, als der Firmenwert mit null anzusetzen ist.“*

Die Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Von diesem wurde am 4. Juni 2009 ein Vorhalt an die Österreichische Apothekerkammer mit dem Ersuchen um Bekanntgabe gerichtet, ob der Firmenwert der Apotheke, wie vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien im Bescheid ausgegangen wurde, mit 100 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre anzusetzen ist oder, wie in der Berufung ausgeführt wird, bei der Ermittlung des Firmenwertes auch die Umsatzrentabilität zu berücksichtigen sei.

Von der Österreichischen Apothekerkammer wurde dieser Vorhalt am 17. Juni 2009 wie folgt beantwortet:

„Sehr geehrte Damen und Herren,

zu o.a. Bezug nimmt die Österreichische Apothekerkammer wie folgt Stellung:

*Die Berechnung des Firmenwertes von Apotheken für Belange der Erbschafts-/Schenkungssteuer wurde mit Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 9. Mai 1962 (GZ 23.280-10/62) geregelt. Hier heißt es:*

*„Es bestehen hierorts keine Bedenken, wenn der gemeine Wert der Apothekengerechtigkeit ab 1. Jänner 1962 mit 50 v.H. des durchschnittlichen Umsatzes der dem Bewertungstichtag vorangegangen drei Jahre angesetzt wird.“*

*Dieser Erlass wurde nie widerrufen oder durch einen neuen Erlass ersetzt, sodass diese Weisung des Ministeriums nach Ansicht der Österreichischen Apothekerkammer nach wie vor in Kraft ist und für die Berechnung des Firmenwertes von Apotheken für Belange der Erbschafts-/Schenkungssteuer heranzuziehen ist.*

*Wir hoffen, Ihnen mit diesen Informationen gedient zu haben, und verbleiben“*

Diese Antwort der Österreichischen Apothekerkammer wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Schriftsatz vom 8. Juli 2009 vorgehalten und entsprechend der Antwort der Österreichischen Apothekerkammer der Firmenwert wie folgt berechnet:

*„Laut Berufung beruhen die Privatumsätze in der Regel auf Kosmetika, die in einer Drogerie üblichen Produkte, Geschenkartikel, Steine, Holzkugeln, Nahrungsergänzungsmittel usw. Damit ergibt sich für den Teilwert des übergebenen OHG-Anteiles folgende Berechnung:*

Jahr	Umsatzerlöse	Privaterlöse (minus)	berichtigte Erlöse
2004	€ 1.630.159,90	- € 548.413,56	€ 1.081.746,34
2005	€ 2.068.102,17	- € 709.002,64	€ 1.359.099,53
2006	€ 2.497.485,13	- € 803.775,67	€ 1.693.709,46
<i>Summe</i>			€ 4.134.555,33

*Der durchschnittliche Umsatz beträgt ein Drittel davon, = € 1.378.185,11. Der Firmenwert beträgt 50 % dieses Betrages, somit € 689.092,55.*

<i>Summe Aktive It. BP</i>	€	<i>2.935.844,24</i>
<i>- Firmenwert It. BP</i>	€	<i>2.065.249,07</i>
	€	<i>870.595,17</i>
<i>+ Firmenwert It. Berechnung</i>	€	<i>689.092,55</i>
<i>Summe Aktiva</i>	€	<i>1.559.687,72</i>
<i>- Summe Passiva It. BP</i>	€	<i>1.736.810,71</i>

Wert	€	- 177.122,99
davon 49 % =	€	- 86.790,27
+ Festkapital	€	4.900,00
	€	- 81.890,27

*Ergibt für den übergebenen OHG-Anteil einen negativen Wert. Nicht berücksichtigt wurden bei dieser Berechnung die Großhandelsumsätze und die Umsätze, die sich aus so genannten Hochpreispräparaten ergeben.*

*Auf Grund der Auskunft der Österreichischen Apothekerkammer kommt es für den Übergang des gegenständlichen OHG-Anteiles zu keiner Vorschreibung einer Schenkungssteuer.“*

Dazu wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien am 1. September 2009 folgende Stellungnahme abgegeben:

*„Unbestritten ist im berufungsgegenständlichen Fall die Einbeziehung eines Firmenwertes in die Bemessungsgrundlage. Strittig ist lediglich die Frage, wie dieser zu ermitteln und berechnen ist.*

*Der Firmenwert ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH der Wert, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, sondern sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt, also durch den Betrieb des Unternehmens im Ganzen vermittelt wird (VwGH 21.11.2007, 2004/13/0144, 9.3.2006, 2001/14/0221, 21.10.1999, 94/15/0117). Wenn diese Rechtsprechung auch zum Ertragsteuerrecht ergangen ist, entspricht sie doch auch jener des Unternehmensrechtes.*

*Das UGB definiert im § 203 Abs. 5 den Firmenwert mit jenem Wert, um den die Gegenleistung für die Übernahme eines Betriebes die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt. Nach dieser Definition ist daher bei Ermittlung des Firmenwertes von einem Gesamtkaufpreis für das gesamte Unternehmen auszugehen. Von diesem Wert sind die Aktiva abzuziehen, die Passiva sind dem Wert hinzuzurechnen.*

*Demnach ergibt sich der Firmenwert aus der Berechnung  
Gesamtkaufpreis abzüglich Reinvermögen oder anders gesagt Gesamtkaufpreis abzüglich (Aktiva minus Passiva).*

*Ein möglicher Gesamtkaufpreis der Apotheke kann nur im Schätzwege ermittelt werden. Oberste Maxime einer Schätzung ist jedoch, dass dadurch ein Ergebnis erreicht wird, das den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt.*

*Im Zuge der Wartung der EstR (Wartungserlass 2005) gingen Vertreter der Apothekerkammer immer von einem Kaufpreis für die Apotheke in Höhe des einfachen Jahresumsatzes aus, wobei dieser Wert ein eher unterer Wert sei.*

*Die von der Apothekerkammer zum Vorhalt des UFS abgegebene Stellungnahme widerspricht in keiner Weise dem Umstand, dass ein möglicher Kaufpreis für eine Apotheke sich aus dem einfachen Jahresumsatz errechnet. Vielmehr beruft sich die Apothekerkammer lediglich auf den Erlass des BMF aus dem Jahre 1962.*

*Diesbezüglich verweist das Finanzamt auf seinen Antrag und seine Begründung im Vorlagebericht.*

Dem Finanzamt ist bei Berechnung des Wertes des geschenkten OHG-Anteiles im Bescheid vom 24.2.2009 insoweit ein Fehler unterlaufen, als der Firmenwert in Höhe des einfachen Jahresumsatzes angesetzt wurde. Dieser Betrag stellt aber einen allfälligen Kaufpreis dar und nicht den Firmenwert.

Im Sinne der obigen Ausführungen wäre die Schenkungssteuer - abweichend vom bekämpften Bescheid - wie folgt zu berechnen:

Aktiva (ohne Firmenwert)	860.595,17
--------------------------	------------

Passiva	1,736.810,71
---------	--------------

Firmenwert = einfacher Jahresumsatz abzüglich (Aktiva minus Passiva) =

= 2,065.249,07 abzüglich (860.595,17 minus 1,736.810,71) =

= 2,065.249,07 zuzüglich 876.215,54 =

= 2,941.664,61

Gesamtaktiva (inklusive Firmenwert): 860.595,17 zuzüglich 2,941.664,61 =	3,802.259,78
--	--------------

Passiva	1,736.810,71
---------	--------------

Unterschiedsbetrag	2,065.449,07
--------------------	--------------

Anteil der Geschenkgeberin 49%	1,012.070,04
--------------------------------	--------------

zuzüglich Festkapital der Geschenkgeberin	4.900,00
---	----------

Wert des geschenkten OHG-Anteiles	1,016.970,04
-----------------------------------	--------------

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

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

steuerpflichtiger Erwerb	1,007.470,04
--------------------------	--------------

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1.007.470.-	11%	110.821,70
<b>SchenkSt</b>		

Das Finanzamt beantragt daher die Berufung als unbegründet abzuweisen und die Schenkungssteuer im Sinne der obigen Berechnung festzusetzen.“

Diese Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde dem Berufungswerber mit Schriftsatz vom 18. September 2009 bekannt gegeben. Die dazu am 5. Oktober 2009 abgegebene Stellungnahme lautet:

**1. Vorhalt:**

Bezugnehmend auf den unter GZ RV/1402-W/09 am 22. September 2009 eingelangten Vorhalt betreffend die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid vom 24. Februar 2009 betreffend Herrn Mag. K. P=P. nehmen wir innerhalb offener Frist Stellung wie folgt:

**2. Antwort der Österreichischen Apothekerkammer vom 17.6.2009:**

Unstrittig und 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 Verkehrsauflösung gebildet hat und sich zu seiner Ermittlung ein bestimmtes, allgemein anerkanntes Verfahren entwickelt hat. Somit

ist bei der Berechnung der Schenkungssteuer ein Firmenwert für die Apotheke grundsätzlich anzusetzen.

Auch wir haben uns in der Berufungsschrift immer auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzamt vom 9.5.1992 (GZ 23.280-10/62) bezogen. Diesbezüglich wurde unsererseits nicht bestritten, dass dieser Erlass anzuwenden ist. Es wurde unsererseits auch niemals bestritten, dass ein Firmenwert anzusetzen ist. Es wurde aber von uns bestritten, dass der bisherige von Prüfer angesetzte Firmenwert richtig ist, vielmehr sind die im Rahmen der Berufungsschrift vom 26.2.2009 (GZ 20114/2009/1113) enthaltenen Begründungen zu berücksichtigen. Hierbei haben wir gerügt,

- a) dass beim Ansatz der Bemessung eines Firmenwertes ausschließlich der Krankenkassenumsatz anzuwenden ist und
  - b) und die Umsatzrentabilität zu berücksichtigen ist und
  - b) bei Verlust der Apotheken dabei auszugehen ist, dass kein Firmenwert vorhanden ist.
- Somit ist der Firmenwert mit € 0,00 anzusetzen.

### **3. Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern, Wien:**

Wie in dem Vorhalt vom 18. September 2009 ausgeführt, kann jedoch nicht § 203 Abs. 5 UGB für die Berechnung des Firmenwertes herangezogen werden, da die gesetzliche Regelung an die entgeltliche Übernahme eines Betriebes anknüpft. Somit wird bei der Berechnung des Firmenwertes auf eine entgeltliche Übertragung des Betriebs abgestellt. Im Zuge der Schenkung der Anteile an einen anderen Gesellschafter handelt es jedoch um eine unentgeltliche Übertragung.

Somit scheidet die Berechnung des Firmenwertes als jener Wert, um den die **Gegenleistung** für die Übernahme eines Betriebes die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigen, unserer Ansicht nach aus.

Also entbehrt die Berechnung des Firmenwertes in der vom Finanzamt im Vorhalt vom 18. September 2009 vorgenommenen Weise aufgrund der Schenkung des Anteiles (da unentgeltliche Übertragung) der Grundlage des § 203 Abs. 5 UGB.

Vielmehr - wie auch bereits der Stellungnahme der Apothekerkammer zu entnehmen - ist im Bereich der Erbschaftssteuer/Schenkungssteuer die umsatzabhängige Firmenwertermittlung aufbauend auf dem Umsatz der letzten 3 Jahre ein gebräuchliches und in der Praxis angewendetes Verfahren. Alternativ kann dabei auch die Umsatzrentabilität berücksichtigt werden. Seit den 1960er-Jahren wird vom durchschnittlichen Umsatz der letzten 3 Jahre 50% als Bemessungsgrundlage für den Firmenwert herangezogen. Ergänzend wird in der UFS RV/0758-I/02 vom 29.11.2005 ausgeführt, dass sogar diese Berechnung in vielen Fällen zu hohe Werte ergäbe. Daher kann der Ansatz von 100% des Letztjahresumsatzes noch weniger einen gebräuchlichen Wert darstellen.

Wie in dieser Berufungsentscheidung auch von der Rechtsmittelbehörde anerkannt, orientieren sich die Prozentsätze am sogenannten Offiziumumsatz. Bei den Umsätzen sind daher jene Umsätze, denen eine andere als die gegenständliche Apothekenkonzession zu Grunde liegt, wie zB Drogerie- bzw Parfümerieumsätze bzw. Sonderumsätze wie zB Spitalslieferungen, Lieferungen an Hausapothen oder Großhandelsumsätze auszuscheiden. Auch dies ist in der bisherigen Berechnung nicht erfolgt. Dieser Berechnung liegt lediglich der Gesamtumsatz ohne nähere Prüfung der jeweils erzielten Umsätze ohne Differenzierung zugrunde.

Zusätzlich wurde bereits in der Berufung vom 26. Februar 2009 ausgeführt (GZ 20114/2009/1113), dass die Umsatzrentabilität unseres Klienten negativ ist. Auch im Jahr 2007 wurde ein Verlust erwirtschaftet. Daraus ergibt sich, dass der Firmenwert mit € 0,00 anzusetzen ist und daher eine Korrektur der Berechnung der Schenkungssteuer dahingehend, dass keine Schenkungssteuer anfällt, vorzunehmen sein wird.

#### **4. Schätzung des Gesamtkaufpreises:**

Die Abgabenbehörde möchte nunmehr eine Schätzung des Gesamtkaufpreises durchführen, um somit die Berechnung eines Firmenwertes durchführen zu können. Danach sei der geschätzte Gesamtkaufpreis abzügl. Reinvermögen festzulegen. Ein solcher Gesamtkaufpreis ist aber im gegenständlichen Fall mit € 0,00 anzusetzen. Völlig unrichtig ist die Berechnungsformel des Firmenwertes mit Gesamtkaufpreis abzügl. (Aktiva - Passiva). Diese Formel ist absolut unverständlich und auch die Berechnung nicht nachvollziehbar. Es wird ausdrücklich gerügt, dass die Darstellung auf Seite 2 nicht nachvollziehbar ist. Dies insofern, als

- a) der einfache Jahresumsatz sämtliche Umsätze enthält und hierbei die Umsätze, die nicht dem Ofiziumumsatz entsprechen (Krankenkassenumsatz) auszuscheiden sind, was nicht durchgeführt wurde sowie
- b) das negative Kapital von € 876.215,54 nicht hinzugerechnet werden kann sondern abgezogen werden müsste.

Die Aktivseite kann niemals höher sein als der Buchwert der Altiva zuzügl. dem Firmenwert. Der Gesamtaktivbetrag von € 3.802.259,78 ist nicht nachvollziehbar.

Es ist auch nicht nachzuvollziehen, in wie fern im Rahmen eines überschuldeten Betriebes bei Überhang der Passiva über die Aktiva von einem möglichen Erwerber zusätzlich zum Firmenwert bezahlt werden würde. Vielmehr wäre es so, dass dieser Überschuldungsbetrag vom Firmenwert abzuziehen wäre. Hier ist eine völlig falsche Berechnungsart vorliegend. Des weiteren sei darauf hingewiesen, dass auch das Festkapital der Geschenkgeberin bereits in obigen Berechnungen einbezogen ist.

Weiters bestritten wird, dass der Umsatz des Jahres 2006 Grundlage für die Berechnung eines Firmenwertes heranzuziehen ist. Vielmehr ist der Durchschnitt der letzten 3 Jahre heranzuziehen, welche erheblich unter dem nunmehr von Seiten der Abgabenbehörde angesetzten Wert liegt.“

Diese Stellungnahme des Berufungswerbers wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zur Kenntnis gebracht. Im Schriftsatz vom 3. Dezember 2009 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Stellungnahme vom 1. September 2009 verwiesen. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien hält an der darin zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht fest und beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen und die Schenkungssteuer im Sinne der Stellungnahme vom 1. September 2009 vorzuschreiben.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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.

Der Anteil an der Apotheke wurde dem Berufungswerber 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 von einem geschätzten Kaufpreis in der Höhe des Jahresumsatzes abzuleiten ist oder ob beim Ansatz der Berechnung eines Firmenwertes ausschließlich der Krankenkassenumsatz anzuwenden ist und die Umsatzrentabilität zu berücksichtigen ist.

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

Mit dem Bescheid vom 24. Februar 2009 wurde die Schenkungssteuer mit € 58.292,60 vorgeschrieben. Begründet wurde diese Vorschreibung damit, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeföhrten Außenprüfung zu Grunde gelegt wurde. Die Begründung und eine genaue Berechnung sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung samt Beilage zur Niederschrift zu entnehmen, welche insoweit integrierende Bestandteile dieses Bescheides bilden.

Hier wurde, wie jener der Niederschrift als Beilage angeschlossenen Berechnung zu entnehmen ist, vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zunächst der Firmenwert der Apotheke mit dem durchschnittlichen Umsatz der letzten drei Jahre errechnet. Dieser durchschnittliche Umsatz der Apotheke der letzten drei Jahre wurde mit € 2.065.249,07 ermittelt. Bei der Berechnung des Wertes des geschenkten Anteiles wurde der Firmenwert mit diesem Betrag angesetzt. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung befindet sich den Firmenwert der Apotheke betreffend nur folgender Absatz:

*„Da es sich beim übergebenen Gesellschaftsanteil um eine Beteiligung an einer Apotheke handelt, ist bei der Bemessung der Schenkungssteuer auch ein Firmenwert dieser Apotheke (in Höhe von 100% der durchschnittlichen Umsätze der Jahre 2004 bis 2006) zu berücksichtigen, da sich über den Firmenwert einer Apotheke eine feste allgemeine Verkehrsauffassung gebildet und sich zu seiner Ermittlung ein bestimmtes, allgemein anerkanntes Verfahren entwickelt hat (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 23.09.1982, ZI. 81/15/0091, vom 21.10.1982, ZI. 81/15/0002, vom 19.05.1988, ZI. 87/16/0100, vom 25.09.1997, ZI. 96/16/0134, vgl. auch Entscheidung des UFS vom 29.11.2005, GZ RV/0758-L/02, etc.).“*

Damit wird jedoch nicht begründet, warum der Firmenwert gerade mit 100 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre anzusetzen ist. Auch die in diesem Absatz zitierte Judikatur enthält keinen Hinweis darauf, dass der Firmenwert einer Apotheke mit 100 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre anzusetzen wäre. Dagegen wird in der Berufung, gestützt auf bekannte Bestätigungen der Österreichischen Apothekerkammer, nicht zu Unrecht eingewendet, dass im Bereich der Schenkungssteuer die umsatzabhängige Firmenwertermittlung ein gebräuchliches und in der Praxis angewendetes Verfahren sei, jedoch 50 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre auf Grund der gesunkenen Umsatzrentabilität in vielen Fällen zu Hohe Werte ergebe.

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. Die Auskunft der Österreichischen Apothekerkammer, welche dem Unabhängigen Finanzsenat über Aufforderung erteilt wurde, widerspricht sogar der Vorgehensweise des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien. In dieser Auskunft bezieht sich die Österreichische Apothekerkammer auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 9. Mai 1962, nach dem keine Bedenken bestehen, wenn der Wert der Apothekengerechtigkeit ab 1. Jänner 1962 mit 50 % des durchschnittlichen Umsatzes der dem Bewertungsstichtag vorangegangenen drei Jahre angesetzt wird. Von der Österreichischen Apothekerkammer wird in ihrem Schreiben vom 17. Juni 2009 festgehalten, dass dieser Erlass nie widerrufen oder durch einen neuen Erlass ersetzt wurde, sodass diese Weisung des Ministeriums nach ihrer Ansicht nach wie vor in Kraft ist und für die Berechnung des Firmenwertes von Apotheken für Belange der Schenkungssteuer heranzuziehen ist.

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.

In ihrer Stellungnahme vom 1. September 2009 bezieht sich das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern auf den § 203 Abs. 5 UGB, der den Firmenwert mit jenem Wert definiert, um den die Gegenleistung für die Übernahme eines Betriebes die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt. Nach dieser Definition ist bei Ermittlung des Firmenwertes von einem Gesamtkaufpreis für das gesamte Unternehmen auszugehen. Von diesem Wert sind die Aktiva abzuziehen, die Passiva sind dem Wert hinzuzurechnen. Ein möglicher Gesamtkaufpreis der Apotheke kann nur im

---

Schätzwege ermittelt werden. Oberste Maxime einer Schätzung ist jedoch, dass dadurch ein Ergebnis erreicht wird, das den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt.

In dieser Stellungnahme wird weiter ausgeführt, dass dem Finanzamt bei der Berechnung des Wertes des geschenkten OHG-Anteiles im Bescheid vom 24. Februar 2009 insoweit ein Fehler unterlaufen ist, als der Firmenwert in Höhe des einfachen Jahresumsatzes angesetzt wurde. Dieser Betrag stellt aber einen allfälligen Kaufpreis dar und nicht den Firmenwert. Der Firmenwert wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien nunmehr ausgehend von einem geschätzten Kaufpreis in der Höhe von 100 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre (€ 2.065.249,07) errechnet. Von diesem Betrag wurden die Aktiva (€ 860.595,17) abgezogen und die Passiva (1.736.810,71) hinzugerechnet. Damit wurde für die Ermittlung des Firmenwertes der geschätzte Kaufpreis um den Betrag von € 876.215,54 erhöht und der Firmenwert der Apotheke mit € 2.941.664,61 errechnet.

Wie das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien in seiner Stellungnahme festgehalten hat, ist oberste Maxime einer Schätzung, dass dadurch ein Ergebnis erreicht wird, das den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt. Auch wenn die Vertreter der Österreichischen Apothekerkammer im Zuge der Wartung der EStR (Wartungserlass 2005) immer von einem Kaufpreis für die Apotheke in Höhe des einfachen Jahresumsatzes ausgingen, bedeutet das noch nicht, dass auch im konkreten Fall bei einem Verkauf dieser Betrag erzielt werden könnte. Eine Schätzung des Kaufpreises ausgehend allein vom Umsatz führt auf keinen Fall dazu, dass ein Ergebnis erreicht wird, welches den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt. Um den tatsächlichen Verhältnissen nahe zu kommen, wären bei der Schätzung eines Kaufpreises auch noch andere Einflussfaktoren wie Betriebsgröße, Investitionszustand, Verkehrslage, Ertrag, Standortsicherheit, Verbindlichkeiten usw. zu berücksichtigen.

Nicht zu Unrecht wird vom Berufungswerber aufgezeigt, dass es sich bei der gegenständlichen Apotheke um einen überschuldeten Betrieb handelt, der die letzten Jahre nur Verluste erwirtschaftet hat. Dabei handelt es sich auf alle Fälle um Faktoren, welche, neben anderen Faktoren, bei der Schätzung des Kaufpreises auf alle Fälle berücksichtigt hätten werden müssen. Außerdem handelt es sich bei der Errechnung des Firmenwertes ausgehend von einem erst zu schätzenden fiktiven Kaufpreis nicht um ein im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer allgemein anerkanntes Verfahren zur Berechnung des Firmenwertes einer Apotheke.

Nach § 203 Abs. 5 UGB darf als Firmenwert der Unterschiedsbetrag angesetzt werden, um den die Gegenleistung für die Übernahme eines Betriebes die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt.

Damit wird bei einem entgeltlichen Erwerb eines Betriebes ein Aktivierungswahlrecht eingeräumt. Diese Regelung knüpft an die entgeltliche Übernahme eines Betriebes an. Hier liegt aber eine unentgeltliche Übertragung vor.

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 vom Berufungswerber wird nicht bestritten, dass es sich dabei um ein gebräuchliches und allgemein anerkanntes Verfahren 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.“*

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 Hausapothen oder Großhandelsumsätze auszuscheiden.

Im gegenständlichen Fall ist der Firmenwert mit 50 % des berichtigten Umsatzes der Jahre 2004 bis 2006 anzusetzen. Laut Berufung beruhen die Privatumsätze in der Regel auf Kosmetika, die in einer Drogerie üblichen Produkte, Geschenkartikel, Steine, Holzkugeln, Nahrungsergänzungsmittel usw. Diese Umsätze sind bei der Berechnung des Firmenwertes auszuscheiden, weshalb sich der Firmenwert wie folgt errechnet:

Jahr	Umsatzerlöse	Privaterlöse (minus)	berichtigte Erlöse
2004	€ 1.630.159,90	- € 548.413,56	€ 1.081.746,34
2005	€ 2.068.102,17	- € 709.002,64	€ 1.359.099,53
2006	€ 2.497.485,13	- € 803.775,67	€ 1.693.709,46

Summe	€ 4,134.555,33
-------	----------------

Der durchschnittliche Umsatz beträgt ein Drittel davon, = € 1,378.185,11. Der Firmenwert beträgt 50 % dieses Betrages, somit € 689.092,55.

Der Teilwert des übergebenen OHG-Anteiles errechnet sich wie folgt:

Summe Aktive lt. BP	€	2,935.844,24
- Firmenwert lt. BP	€	2,065.249,07
	€	870.595,17
+ Firmenwert lt. Berechnung	€	689.092,55
Summe Aktiva	€	1,559.687,72
- Summe Passiva lt. BP	€	1,736.810,71
Wert	€	- 177.122,99
davon 49 % =	€	- 86.790,27
+ Festkapital	€	4.900,00
	€	- 81.890,27

Ergibt für den übergebenen OHG-Anteil bereits einen negativen Wert, obwohl bei dieser Berechnung die Großhandelsumsätze und die Umsätze, die sich aus so genannten Hochpreispräparaten ergeben, noch nicht berücksichtigt wurden. Für den Übergang des gegenständlichen OHG-Anteiles kommt es zu keiner Vorschreibung einer Schenkungssteuer.

Vom Berufungswerber wurden mit Eingabe vom 14. Jänner 2010 die in der Berufung gestellten Anträge

- die Entscheidung dem gesamten Berufungssenat vorzulegen und
  - eine mündliche Berufungsverhandlung abzuhalten
- zurückgezogen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Jänner 2010