



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn M.H., W., vertreten durch P.R., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 30. Juli 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird festgesetzt mit € 837,84 (3 % von einer Bemessungsgrundlage von € 27.928.--).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Vereinbarung vom 31. Dezember 2005 hat Frau M.M. ihre 49 %-ige Beteiligung als Kommanditistin am Vermögen der KG an ihren Sohn Herrn M.H., dem Berufungswerber, gegen Zahlung einer Versorgungsrente übergeben. Stichtag für die Übergabe war der 31. Dezember 2005. Der Punkt 3.1. des Vertrages hält fest, dass sich der Berufungswerber zur Zahlung einer monatlichen Versorgungsrente in der Höhe von € 1.200,-- an die Übergeberin verpflichtet und zwar längstens auf die Lebenszeit der Übergeberin oder die Lebenszeit des Übernehmers. Mit dem Ableben der Übergeberin oder des Berufungswerbers erlischt die Verpflichtung zur Bezahlung der Versorgungsrente. Im Punkt 3.4 des Vertrages wurde der Unternehmenswert mit 75 % des im Jahresmittel der letzten drei Jahre erzielten Jahresnettoumsatzes, also mit € 900.000,-- bewertet.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde dem Berufungswerber mit Bescheid vom 30. Juli 2007 für diesen Erwerbsvorgang die Schenkungssteuer mit € 4.832,28 vorgeschrieben. Bei der Berechnung des Wertes der übergebenen Beteiligung wurde der Firmenwert vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit € 900.000,-- angesetzt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

Wird ein Unternehmensanteil unentgeltlich übertragen, so sind die einzelnen Bestandteile des gegenständlichen Unternehmens nach den Bestimmungen des 1. Teiles des Bewertungsgesetzes zu bewerten. Der übertragene Anteil an einer Personengesellschaft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, ist als Bruchteil des Betriebsvermögens der Gesellschaft zu behandeln.

Nach § 12 des Bewertungsgesetzes sind die Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, mit dem Teilwert anzusetzen. Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH ist bei dieser Bewertung nach dem Bewertungsgesetz in Ausnahmefällen ein sogenannter Firmenwert als immaterieller Wert zu berücksichtigen und zwar nur dann, wenn er gegen Entgelt erworben oder durch besondere Aufwendungen geschaffen worden ist, oder wenn sich über den Firmenwert bei Unternehmungen bestimmter Art eine feste allgemeine Verkehrsauffassung gebildet hat, sofern sich zu seiner Ermittlung ein bestimmtes, allgemein anerkanntes Verfahren entwickelt hat (siehe zahlreiche Erkenntnisse des VGH).

Bei Apotheken-Unternehmen liegt aufgrund des Standortschutzes nach dem Apothekengesetz ein solcher Ausnahmefall vor, sodass ein Firmenwert zu berücksichtigen ist.

Zu seiner Ermittlung wendet die Finanzverwaltung seit geraumer Zeit ein sogenanntes anerkanntes Verfahren an, wonach dieser Firmenwert mit 50 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten 3 Jahre anzusetzen ist, so VwGH 81/15/02 v. 21.10.1982.

Der durchschnittliche Umsatz des gegenständlichen Apothekenunternehmens in den Jahren 2003 bis 2005 hat € 1.232.643,32 betragen, sodass der Firmenwert € 616.321,66 beträgt. Dem gegenüber hat das Finanzamt bei seiner Wertermittlung einen nicht erläuterten Betrag von € 900.000,00 zum Ansatz gebracht.

Sollte dabei der im Übergabevertrag von den Vertragspartnern für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung der Rentenverpflichtung angenommene Unternehmenswert gemeint sein, so ist dieser Ansatz einerseits rechtlich verfehlt, weil er nicht nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes und der dazu ergangenen Rechtssprechung ermittelt ist, sondern auch grundsätzlich deswegen falsch, weil ein Unternehmenswert im Sinne der Verkehrsauffassung sowohl die materiellen als auch immateriellen Bestandteile des Betriebes einschließt und somit die materiellen Unternehmensbestandteile doppelt erfasst wären und der immaterielle Wert auf keiner exakten, nachvollziehbaren Rechtsgrundlage bestimmt wurde."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2007 hat das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien diese Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„Wie in der Berufung ausgeführt ist, zählt, nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, zu den bei der Bemessung der Erbschaftssteuer beachtlichen

Wirtschaftgütern der Firmenwert nur dann, wenn er gegen Entgelt erworben oder durch besondere Aufwendungen geschaffen worden ist, oder wenn sich über den Firmenwert bei Unternehmungen bestimmter Art eine feste allgemeine Verkehrsauffassung gebildet hat, sofern sich zu seiner Ermittlung ein bestimmtes, allgemein anerkanntes Verfahren entwickelt hat. Dies trifft auf Apotheken zu.

Die in der Berufungsschrift angesprochene Berechnungsweise stellt eine in der Praxis durch die Finanzbehörde geübte Weise der Einziehung einer unteren Berechnungsgrenze dar.

In Pkt. III. 3.4. der Vereinbarung vom 31.12.2005 wird festgehalten: 'M.M. und M.H. bewerten - nach den branchenüblichen Maßstäben – den Unternehmenswert mit 75% des im Jahresmittel der letzten 3 Jahre erzielten Jahresnettoumsatzes, sohin mit Euro 900.000...'"

Das Finanzamt stellt den erklärten Betrag nicht in Zweifel.

Laut einem dem Finanzamt vorliegenden Schreiben der Österreichischen Apothekerkammer betreffend die Bewertung von Apothekenunternehmen, liegen die Marktpreise bei rund 60-90% eines nachhaltig erzielbaren Offizinumsatzes, im Durchschnitt bei rund 75%.

Dies gilt auch für Landapotheken.

Da sich hinsichtlich des Firmenwertes eine branchenübliche Auffassung gebildet hat, war dieser Wert der Erbschaftssteuer zu unterziehen."

In dem nach einem Antrag auf Fristverlängerung eingebrachten Vorlageantrag wird vorgebracht:

„Zur Begründung führen wir an, dass das Finanzamt richtiger Weise die Weiterentwicklung der von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zugrunde gelegten Verkehrsauffassung über die Bewertung des Firmenwerts eines Apothekenunternehmens durch Rückfrage bei der Österreichischen Apothekerkammer durchgeführt hat, jedoch geben die im zit. Schreiben der Österreichischen Apothekerkammer bekanntgegebenen Werte die Marktpreise für die Bewertung von Apothekenunternehmen und somit die Unternehmenswerte, nicht aber den Firmenwert wider.

Das Finanzamt hat im Schenkungssteuerbescheid den Firmenwert in Anlehnung an die erteilte Auskunft der Österreichischen Apothekerkammer - wie auch im Schenkungsvertrag grifffweise für die Beurteilung, ob ein entgeltliches oder unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliegt, geschätzt, als Unternehmenswert angegeben - mit € 900.000,00 angesetzt.

Dies ist insofern unrichtig, als der Unternehmenswert den Wert des Unternehmens als Ganzes widerspiegelt. Der Unternehmenswert ist der Wert des ganzen Unternehmens und schließt alle Vermögensgegenstände und Schulden mit ein. Der Firmenwert hingegen ist nur ein Teil des Unternehmenswertes und stellt den über die reinen Sachwerte hinausgehenden immateriellen Wert dar, der sich im allgemeinen aus Ertragswertkomponenten ergibt, bei Apothekenunternehmen im speziellen vor allem den Wert der Apothekenkonzession samt dem geltenden Standortschutz widerspiegelt.

Durch den vom Finanzamt vorgenommenen Ansatz des Unternehmenswertes als Firmenwert, dem dann die Werte der übrigen Vermögensgegenstände hinzugezählt und die der Rückstellungen und Verbindlichkeiten abgezogen werden, werden aber diese übrigen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden doppelt in der Steuerbemessungsgrundlage erfasst.

Wir stellen daher nochmals den Antrag, den Firmenwert, wie nach wie vor üblich, mit höchstens 50 % des Durchschnittes der letzten 3 Jahresumsätze bei ansonsten gleicher Berechnung der Schenkungssteuerbemessungsgrundlage anzusetzen. Wir verweisen hierzu vor allem auch auf die erst kürzlich ergangene Entscheidung des UFS vom 22.5.2007, RV/0581-L/07 in welcher wieder auf die Entscheidung des UFS vom 29.11.2005, RV/0758-L/02 zurückgegriffen wurde, welche sich mit dem anerkannten Bewertungsverfahren für Firmenwerte von Apothekenunternehmen ausführlich auseinandergesetzt hat und die seit jeher angesetzten 50 % der letzten 3 Jahresumsätze sogar auf 40 % gekürzt hat, um den die in den letzten 10 Jahren laufend erfolgten Spannen- und damit Rentabilitätskürzungen von Apothekenunternehmen Rechnung zu tragen."

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 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.

Allerdings ist zwischen Unternehmenswert und Firmenwert zu unterscheiden. Wie vom Berufungswerber im Vorlageantrag angeführt wird, widerspiegelt der Unternehmenswert den Wert des Unternehmens als Ganzes. Der Unternehmenswert ist der Wert des ganzen Unternehmens und schließt alle Vermögensgegenstände und Schulden mit ein. Der Firmenwert ist hingegen nur ein Teil des Unternehmenswertes.

Der Mehrwert, der den Substanzwert abzüglich der Schulden übersteigt, gilt als Firmenwert. Er gehört zu den immateriellen Vermögensgegenständen und verkörpert die Aussicht eines Unternehmens auf zukünftige Gewinne. Der Firmenwert wird durch das Unternehmen gebildet und ist untrennbar mit dem Unternehmen verbunden.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Abgabenbehörde bei der 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.

Zur Berechnung des Firmenwertes einer Apotheke hat die Österreichische Apothekerkammer in ihren Schriftsätzen vom 17. Juni 2009 bzw. 11. November 2009 wie folgt Stellung genommen:

"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 Bewertungsstichtag vorangegangenen 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“

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 Erbschaftssteurbemessungsgrundlage 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.

Die Übergabe der Beteiligung erfolgte gegen Bezahlung einer Versorgungsrente. Diese Versorgungsrente wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern als Verbindungsrente mit € 229.727,64 bewertet. Das Finanzamt für Gebühren und

Verkehrsteuern Wien ging davon aus, dass die Zahlung der Leibrente von der Lebenserwartung zweier Personen abhängig ist. Nach dem Inhalt des Vertrages ist die Bezahlung der Leibrente nur von der Lebenserwartung der Übergeberin abhängig, da bei ihrem Ableben die Zahlungsverpflichtung des Berufungswerbers erlischt. Die Bestimmung, dass die Zahlungsverpflichtung mit Ableben des Berufungswerbers erlischt, kann nur so verstanden werden, dass für den Fall, dass der Berufungswerber vor der Übergeberin verstirbt, keine weiteren Renten an die Übergeberin zu leisten sind. Laut dem beiliegenden Berechnungsblatt beträgt der kapitalisierte Wert der Rente daher € 129.781,74. Dieser Wert ist der Berechnung für die Schenkungssteuer zu Grunde zu legen.

Es ergeben sich daher folgende Berechnungen:

1) Firmenwert:

Umsatz 2003	€	1,247.979,25
Umsatz 2004	€	1,207.639,81
Umsatz 2005	€	1,242.310,89
Summe	€	3,697.929,95
Durchschnitt	€	1,232.643,32
Firmenwert = 50 % =	€	<u>616.321,66</u>

2) Wert der Beteiligung:

Passiva laut Bilanz zum 31.12.2005	€	308.938,59
+ negatives Eigenkapital	€	27.660,24
Summe	€	336.598,83
- Rückstellung für Abfertigungen	€	20.417,73
- Rückstellung für Bilanz	€	3.500,00
- Rückstellung für Jubiläumsgelder	€	3.403,22
Schulden	€	<u>309.277,88</u>
Aktiva laut Bilanz zum 31.12.2005	€	308.938,59
+ Teilwertdifferenz	€	17.226,18
+ Firmenwert	€	616.321,66
Summe	€	942.486,43

- Schulden	€	309.277,88
Vermögenswert	€	633.208,55
davon 49 % =	€	310.272,19
+ Kapitaleinlage	€	28.487,75
Wert der Beteiligung	€	<u>338.759,94</u>

3) Schenkungssteuer:

Wert der Beteiligung	€	338.759,94
- Rentenbarwert	€	129.781,74
Schenkung	€	208.978,20
- Freibetrag gemäß § 15a ErbStG	€	178.850,00
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	€	2.200,00
Differenz	€	27.928,20
Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG	€	27.928,00
davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 3 % = SchenkSt	€	<u>837,84</u>

Diese rechtliche Würdigung der Berufung wurde sowohl dem Berufungswerber als auch dem Finanzamt vorgehalten. Vom Berufungswerber wurde gegen diesen Vorhalt kein Einwand erhoben. Vom Finanzamt wurde zu diesem Vorhalt jedoch folgende Stellungnahme samt Berechnung abgegeben:

„Unbestritten ist im berufungsgegenständlichen Fall die Einbeziehung des Firmenwertes in die Bemessungsgrundlage. Strittig ist allerdings die Höhe des Firmenwertes.

Im Punkt III 3.4 des Vertrages wurde abgabenbemessungshalber der Wert des geschenkten Geschäftsanteiles mit € 441.000.- angegeben.

Laut Schreiben des Österreichischen Apothekerverbandes vom 21.2.2008 (siehe Akt Seite ...) beträgt der Marktpreis einer Apotheke zwischen 90 und 110% des letzten Jahresumsatzes. Dieser Wert umfasst im Regelfall das betriebsnotwendige Vermögen wie Betriebs- und Geschäftsausstattung, den Konzessions- und Firmenwert. Der Firmenwert ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Wert der übernommenen Wirtschaftsgüter.

Wenn der Berufungswerber in der Berufung ausführt, dass der im Vertragspunkt III 3.4 angeführte Unternehmenswert auch die materiellen Unternehmensbestandteile erfasst und diese daher doppelt berücksichtigt würden, ist diesem zu folgen.

Das Finanzamt ist bei Ermittlung des Firmenwertes an kein bestimmtes Verfahren gebunden. Welche Schätzungsweise dabei gewählt wird, steht der Behörde frei. Es soll durch die Schätzung lediglich ein dem tatsächlichen Wert nahe kommender Wert erreicht werden. Geht man von den vom Apothekerverband bekannt gegebenen Größen aus, wird diesem Grundsatz

Rechnung getragen, wird doch dadurch ein den wahren Verhältnissen nahe kommender Wert errechnet.

Hinsichtlich der Berechnung darf auf die Stellungnahme des Betriebsprüfers und auf dessen Berechnung verwiesen werden (Akt Seite ...).

Ausgehend von der im Schreiben des Apothekerverbandes angeführten Berechnung ergibt sich eine Bemessungsgrundlage in Höhe von von € 188.553.- bzw von € 310.299.-

Der im bekämpften Bescheid angesetzte Wert der Schenkung erweist sich insoweit als unrichtig, als der Wert der Rente nicht in richtiger Höhe errechnet wurde.

Irrtümlich wurde die Rente als Verbindungsrente berechnet, obwohl laut Vertrag lediglich eine berechtigte Person Rentenempfänger ist. Der Barwert der Rente ist daher als Einzelrente zu ermitteln und ergibt sich dadurch ein kapitalisierter Wert von € 129.781,74.

Ausgehend von dem im Bescheid ausgewiesenen Wert des Geschäftsanteiles ergibt sich daher folgende Berechnung:

Betriebsvermögen	491.315,84
Abzüglich Rentenwert	<u>129.781,74</u>
Schenkung	361.534,10
Abzüglich § 14(1) ErbStG	2.200,00
Abzüglich § 15a ErbStG	<u>178.850,00</u>
Bemessungsgrundlage	180.484,10

Gemäß § 8(1) ErbStG 180.480.- 8% 14.438,40"

Die wesentlichen Punkte des Schreibens des Österreichischen Apothekerverbandes vom

21. Februar 2008, auf welches sich das Finanzamt bezieht, lauten:

„Sie haben uns um Auskunft zur derzeit üblichen Methode der Apothekenbewertung gebeten. Anlaßfall ist die Ermittlung des Firmenwertes einer Wiener Apotheke mit einem Jahresnettoumsatz von etwas mehr als € 4 Mio. Die nachfolgende Darstellung dient allein zur Orientierung und kann einen durch ein Gutachten festgestellten Wert nicht ersetzen.

.....

Die Multiplikatoren für die Bewertung einer gesamten Apotheke mit einer typischen Betriebsgröße von € 2 Mio. Jahresnettoumsatz liegen in einer Bandbreite von 0,9 bis 1,1. Das bedeutet: für eine öffentliche Apotheke mit einer typischen Größe liegt die Bandbreite der beobachteten Marktpreise zwischen 90 % und 110 % des letzten Jahresnettoumsatzes.

.....

Die in dieser Form ermittelten Werte umfassen im Regelfall das betriebsnotwendige Vermögen wie die Betriebs- und Geschäftsausstattung, den Konzessions- als auch den Firmenwert (= Apothekengerechtigkeit). Das nicht betriebsnotwendige Vermögen (zum Beispiel: Betriebsgebäude, Warenlager, Finanzanlagen, ...) sowie das Fremdkapital wird regelmäßig gesondert berücksichtigt.

Der Firmenwert/Konzessionswert ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Wert der übernommenen Wirtschaftsgüter, im wesentlichen dem Wert für die Betriebs- und Geschäftsausstattung."

Diese Auskunft erteilte der Österreichische Apothekerverband für die Ermittlung des Firmenwertes einer Apotheke mit einem Jahresnettoumsatz von etwas mehr als € 4 Mio. Von einem Jahresnettoumsatz in dieser Höhe ist die gegenständliche Apotheke jedoch weit entfernt. Der durchschnittliche Jahresnettoumsatz der gegenständlichen Apotheke beträgt ca. € 1,2 Mio.

Damit die Auskunft des Österreichischen Apothekerverbandes auf den gegenständlichen Fall angewendet werden könnte, müsste, da der Österreichische Apothekerverband von einer typischen Betriebsgröße von einem Jahresnettoumsatz von € 2 Mio. ausgegangen ist, die gegenständliche Apotheke einen Jahresnettoumsatz von zumindest € 2 Mio. haben. Der Jahresnettoumsatz der gegenständlichen Apotheke beträgt jedoch nur ca. drei Fünftel dieses Jahresnettoumsatzes. Da die gegenständliche Apotheke diesen Umsatz nicht erreicht, können die in der Auskunft des Österreichischen Apothekenverbandes genannten Zahlen nicht für die gegenständliche Apotheke herangezogen werden.

In der Stellungnahme geht jedoch das Finanzamt wieder von dem im Bescheid ausgewiesenen Wert des Geschäftsanteiles aus. Im Bescheid wurde jedoch bei der Berechnung des Wertes der übergebenen Beteiligung der Firmenwert mit € 900.000,-- angesetzt. Bei diesem Wert handelt es sich jedoch nicht um einen vom Finanzamt ermittelten Firmenwert, sondern um den von den Parteien im Vertrag bekannt gegebenen Unternehmenswert. Laut Stellungnahme ist den Ausführungen in der Berufung zu folgen, dass der im Vertragspunkt III 3.4 angeführte Unternehmenswert auch die materiellen Unternehmensbestandteile erfasst und diese daher doppelt berücksichtigt würden. Sowohl beim Bescheid als auch bei der Stellungnahme kommt es bei der Berechnung des Wertes der übergebenen Beteiligung zu einer Doppelerfassung einiger Werte. Aus diesen Gründen kann bei der Berechnung der Schenkungssteuer nicht von dem im Bescheid – und auch nicht von dem in der Stellungnahme des Finanzamtes – berechneten Wert der Beteiligung ausgegangenen werden.

Es besteht daher kein Grund, von der mit den Vorhalten vom 16. März 2011 dem Berufungswerber und dem Finanzamt bekannt gegebenen Ergebnis der rechtlichen Würdigung der Berufung abzugehen. Die Schenkungssteuer für diesen Erwerbsvorgang beträgt daher € 837,84 (gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 3 % von einer Bemessungsgrundlage von € 27.928,--).

Da vom Berufungswerber gegen die vorgehaltene rechtliche Würdigung der Berufung kein Einwand erhoben wurde, konnte von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung Abstand genommen werden, da nicht vorstellbar ist, dass vom Berufungswerber ein weiteres

Vorbringen zu diesem Sachverhalt erstattet wird, das zu einem anderen Ergebnis führen würde.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Mai 2011