



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 7

GZ. RV/0097-G/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw, vertreten durch Styria Treuhand- und Revisions-G.M.B.H. NFG. KEG, Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungsgesellschaft, 8010 Graz, Brockmanngasse 75, vom 30. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 6. November 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber hat als Legatar die ihm im Testament seines Vaters vom 7. Mai 1986 ausgesetzten Legate in Anspruch genommen. Mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 7. Mai 1986 hat der Erblasser dem Berufungswerber den Gesellschaftsanteil an der Jx KG, ausgenommen einen Bruchteil desselben, der der Beteiligung von 3 % der Gesamtheit aller festen Kapitalkonten dieser KG entspricht, geschenkt. Mit diesem Vertrag ist im Fall seiner Wirksamkeit die Verpflichtung zur Leistung der Leibrente an die Ehegattin des Erblassers gegeben.

Mit Bescheid vom 6. November 2007 setzte das Finanzamt gegenüber dem Berufungswerber Erbschaftssteuer in Höhe von € 28.910,52 fest. Dieser Festsetzung liegt der Erwerb der Beteiligung des Erblassers an der a KG (97%) zugrunde.

Da es sich beim übergebenen Gesellschaftsanteil um eine Beteiligung an einer Apotheke handelt wurde bei der Bemessung der Schenkungssteuer auch ein Firmenwert dieser Apotheke (in Höhe von 50% der durchschnittlichen Umsätze der Jahre 2001 bis 2003 (97% von € 771.639,85 d.s. € 748.490) berücksichtigt.

Über Vorhalt des Finanzamtes wurde mir Schreiben vom 12. September 2007 mitgeteilt, dass die Janus-Weinkopf x Paschke KG Drogerie-, Apothekengroßhandels-, und Apothekenumsätze erziele.

### **Umsätze**

In €	2000/01	2001/02	2002/03	Summe
Konto Nr. 8011	855.030,28	832.077,29	962.321,77	2.649.429,34
Ab:geschätzt 1/3 Großhandelsumsatz	-285.010,09	-277.359,10	-320.773,92	-883.143,11
Kt. Nr. 8013	1.101.029,32	1.178.711,47	1.340.903,67	3.620.644,46
	1.671.049,51	1.733.429,66	1.982.451,52	5.386.930,69

Der durchschnittliche Apothekenumsatz betrage daher € 1.795.643,56.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Berufung wurde darauf verwiesen, dass nach Auskunft des Finanzamtes lediglich bei Rauchfangkehrern, Apotheken und Steuerberatern ein Firmenwert angesetzt werden würde. Diese Vorgangsweise sei nicht sachgerecht, weil Firmenwerte nicht branchenabhängig seien, sondern sich aus der erfolgreichen Unternehmensführung in jeder Branche ergeben könnten. Mit dem vererbten Kommanditanteil sei im gegenständlichen Fall keine Konzession verbunden gewesen.

Eine Firmenwertberechnung nach den Grundsätzen der Unternehmensbewertung würde folgendes Bild für den vererbten Gesellschaftsanteil ergeben:

### **Berechnung**

	In Euro 1000	In Euro 1000	
Gewinnanteil 2000/01	71		
Abzüglich enthaltene Miete für Sonderbetriebsvermögen	-25	46	

Gewinnanteil 2001/02 (69) abzgl. Miete	96 -28	68	
Gewinnanteil 2002/03 abzgl. Miete	138 -29	109	
Summe		223	
Durchschnitt 3 Jahre abzgl. Verzinsung des anteiligen EWBV		74 -18 <u>56</u>	

Bei einem Gewinn von € 56.000 würde der Barwert einer ewigen Rente mit dem Zinssatz von 12% € 466.667 betragen. Auf den Berufungswerber entfielen daher € 452.667 (97%). Sollte der Firmenwert zu Recht angesetzt werden, würde dieser lediglich € 466.667 betragen.

Abschließend wurde um Nachsicht der Erbschaftssteuer ersucht, da es ungerechtfertigt erscheine, eine Steuer, die der Verfassungsgerichtshof als verfassungswidrig qualifiziert habe, vorzuschreiben. Die Bekämpfung der Festsetzung der Steuer könne wegen der späten Steuervorschreibung nicht mehr Anlassfall sein.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

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

§ 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach Lage des Falles ist dabei tatbestandsmäßige Voraussetzung für das in § 236 BAO vorgesehene Ermessen.

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl II Nr. 435/2005, kann die Unbilligkeit persönlicher oder sachlicher Natur sein.

§ 2 der Verordnung lautet:

Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung

1. die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;
2. mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Errichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme."

§ 3 der Verordnung lautet:

"Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die
  - a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder
  - b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht."

§ 1 Abs. 1 Z 1 des Bundesgesetzes vom 30. Juni 1955, betreffend die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer ([Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955](#)), BGBl. Nr. 141, wurde mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 2007, G54/06 ua. als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Aufhebung trat mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft (VfGH 07.03.2007, G 54/06).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein. Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben

die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdete. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus persönlichen Gründen) nicht unbedingt der Existenzgefährdung oder besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer abnormalen Belastungswirkung und - verglichen mit ähnlichen Fällen - zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber. Ihm obliegt es im Sinne seiner Mitwirkungspflicht, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 26.02.2003, 98/13/0091). im vorliegenden Fall zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestandes vor dem 1. August 2008 gekommen ist. Dass der in Rede stehende Erwerb von Todes wegen der Besteuerung unterworfen worden ist, stellt sich daher als Auswirkung der generellen Norm dar, die alle Normunterworfenen in gleicher Weise trifft. Materiell-rechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten ("Ungerechtigkeiten") sind keine Unbilligkeiten iSd [§ 236 BAO](#) (Stoll, [BAO](#), 2421). Der Berufungswerber kann daher mit dem Einwand, kein Anlassfall wegen der späten Erbschaftssteuerfestsetzung geworden zu sein, keine Unbilligkeit aufzeigen.

Im vorliegenden Fall lauten die im entscheidungsmaßgeblichen Zeitpunkt wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen daher wie folgt:

Gemäß § 1 Abs.1 Z 1 ErbStG unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen. (BGBl I 2005/161, AbgÄG 2005, gültig bis zum 1.8.2008).

Gemäß § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Der Erbanfall erfolgt durch den Tod des Erblassers und setzt ein Erbrecht, eine abgegebene Erbantrittserklärung und eine Einantwortung voraus.

Gemäß § 12 Abs.1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerb von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers.

Gemäß § 13 Abs.1 ErbStG ist Steuerschuldner bei einem Erwerb von Todes wegen der Erwerber. 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.

Laut dem angeführten, höchstgerichtlichem Erkenntnis trat die damit erfolgte Aufhebung der Bestimmung des § 1 Abs.1 Z 1 ErbStG erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft. Daher ist von den zuständigen Verwaltungsbehörden die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände, das heißt auf Fälle, bei denen der Todeszeitpunkt des Erblassers vor dem 1. August 2008 liegt (§ 12 Abs.1 ErbStG), - mit Ausnahme der im angeführten Erkenntnis genannten Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof gemäß Art.140 Abs.7 zweiter Satz [B-VG](#) die Anlasswirkung ausgedehnt hat (das sind die beim Verwaltungsgerichtshof zu den Zahlen 2004/16/0143, 2005/16/0065, 2006/16/0081, 0082 und 2006/16/0209 anhängige Verfahren) - weiterhin anzuwenden.

Im vorliegendem Fall liegt weder eine der genannten Ausnahmen vor, noch verstarb der Erblasser nach dem 31. Juli 2008.

Aufgrund des Legalitätsprinzips (Art.18 [B-VG](#)) ist auch der UFS als Verwaltungsbehörde in diesem Fall sowohl an die als verfassungswidrig aufgehobene Bestimmung als auch an die übrigen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes gebunden.

Im vorliegenden Fall ist der Erblasser am 12. Juni 2003 verstorben, weshalb die Steuerschuld noch im Anwendungsbereich der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG entstanden ist.

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.

Mit der Berücksichtigung des Firmenwertes bei Erbschafts- und Schenkungssteuer war der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrmals befasst. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt bei der Berechnung der Erbschaftssteuer 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). Bei einem der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerb eines solchen

Anteiles an einer Personengesellschaft ist aber der Wert der einzelnen dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter zu ermitteln. Der Anteil an einer Personengesellschaft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, ist mit der anteiligen Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 19. August 1997, Zl. 96/16/0171).

Zu den bei der Bemessung der Erbschafts- und Schenkungssteuer beachtlichen Wirtschaftsgütern zählt 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 (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 9. September 1993, Zl. 92/16/0190). So ist der Firmenwert einer Apotheke grundsätzlich der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu unterziehen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Mai 1988, Zl. 87/16/0100).

#### § 15 Apothekengesetz .Übergang von Apotheken

Wenn eine öffentliche Apotheke, welche auf Grund einer Konzession betrieben wird, durch Rechtsgeschäfte unter Lebenden oder im Erbwege auf einen anderen übergeht, so muss dieser, falls er die Apotheke betreiben will, eine neue Konzession erwirken.

(2) Geht eine solche Apotheke nach dem Tode des Konzessionsinhabers durch gesetzliche Erbfolge oder durch Rechtsgeschäfte von Todes wegen auf den überlebenden Ehegatten oder auf Kinder (Wahlkinder) des Konzessionsinhabers über, so kann die Apotheke für Rechnung des überlebenden Ehegatten bis zu dessen Wiederverehelichung, längstens jedoch durch fünf Jahre nach dem Übergang der Apotheke, für Rechnung der Kinder (Wahlkinder) bis zur Vollendung des 24. Lebensjahres auf Grundlage der alten Konzession fortbetrieben werden

Der Firmenwert (Betriebsbestehenswert) einer konzessionierten Apotheke ist beim Ableben des Konzessionsinhabers der Erbschaftssteuer zu unterziehen. Dies gilt bei Fortführung einer Apotheke nach § 15 Abs. 2 ApG ungeachtet der Tatsache, dass nicht dem Berufungswerber, sondern seinem verstorbenen Vater bzw. seinem Bruder die Konzession verliehen worden 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.

*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 50% der durchschnittlichen Umsätze der Jahre 2001 bis 2003) 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, RV/1402-W/09).*

Ein zu einem ähnlich gelagerten Fall (RV/1402-W/09) ergangener Vorhalt betreffend Ermittlung des Firmenwertes einer Apotheke an die **Österreichische Apothekerkammer** wurde von dieser 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 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.

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. 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 daher mit 50 % der berichtigten Umsätze der Jahre 2001 bis 2003 anzusetzen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 12. Dezember 2013