



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. EH, Adresse, vertreten durch Ludwig Gahleitner, Steuerberater, 4020 Linz, Am Waldsaum 6, vom 29. Juni 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 26. Jänner 2000 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer beträgt 121.843,00 €  
(1.676.596,20 S).

Die Erbschaftssteuer in Höhe von 7 % der Bemessungsgrundlage beträgt 8.529,01 €  
(117.361,73 S).

### **Entscheidungsgründe**

Mit Notariatsakt vom 3. Mai 1991 schlossen Mag. pharm. FE als Geschenkgeberin und Mag. pharm. EW, nunmehr Mag. pharm. EH, als Geschenknehmerin einen Schenkungsvertrag, auch auf den Todesfall.

Die für den Berufungsfall wesentlichen Vertragspunkte lauten:

Erstens: Beim Landes- als Handelsgericht Linz ist unter HRA 1 die Kommanditgesellschaft GE KG" mit dem Sitz in Linz protokolliert. An dieser Kommanditgesellschaft besitzt die Geschenkgeberin als Komplementärin eine 25%ige Gesellschaftsbeteiligung am Gewinn, Verlust und den stillen Reserven der Kommanditgesellschaft GE KG", verbunden mit einer Kapitaleinlage im Betrage von 344.519,49 S.

Zweitens: Die Geschenkgeberin schenkt und übergibt hiermit ihre 25%ige Gesellschaftsbeteiligung als Komplementärin am Gewinn, Verlust und den stillen Reserven (Substanz) der Kommanditgesellschaft GE KG" auf den Todesfall an die Geschenknehmerin, wobei auch die im Zeitpunkt ihres Ablebens auf den Kapital- und Verrechnungskonten der Geschenkgeberin bestehenden Salden auf die Geschenknehmerin in diesem Zeitpunkt mit übertragen werden.

Die Geschenkgeberin verpflichtet sich jedoch, in jenem Zeitpunkt, in welchem die Geschenknehmerin über die persönlichen Voraussetzungen zur Erlangung der Apothekenkonzession nach den einschlägigen apothekenrechtlichen Vorschriften verfügt, das ist somit per 31. Dezember 1996, die ihr verliehene Apothekenkonzession zu Gunsten der Geschenknehmerin zurückzulegen und schenkt die Geschenkgeberin zu diesem Stichtag eine 13,5%ige Gesellschaftsbeteiligung als Komplementärin an der GE KG" einschließlich ihrer anteiligen Salden zu diesem Stichtag auf den Kapital- und Verrechnungskonten an die Geschenknehmerin. Ihre restliche 11,5%ige Gesellschaftsbeteiligung an der GE KG", einschließlich ihrer anteiligen restlichen Salden auf den Kapital- und Verrechnungskonten schenkt die Geschenkgeberin auf den Todesfall der Geschenknehmerin.

Drittens: (...) Ab dem Ableben der Geschenkgeberin bzw. per 31. Dezember 1996 ist die Geschenknehmerin berechtigt, in der GE KG" die Rechtsstellung als einzige persönlich haftende und einzige geschäftsführungs- und vertretungsbefugte Gesellschafterin einzunehmen. Ab dem 31. Dezember 1996 nimmt die Geschenkgeberin die Rechtsstellung einer Kommanditistin ein, wobei ihre verbleibende Kapitaleinlage von 158.478,95 S ab diesem Zeitpunkt ihre Kommanditeinlage bildet.

Auf Vorhalt legte der steuerliche Vertreter von Mag. EH (= Berufungswerberin = Bw) eine Einheitswerterklärung zum 1. Jänner 1997, eine Bilanz zum 31. Dezember 1996 sowie eine Berechnung des übertragenen Vermögenswertanteiles inklusive einer Teilwertermittlung für die Apotheke vor. Laut Schenkungsvertrag sei vereinbart worden, dass 13,5 % spätestens dann auf die Bw übergehen sollten, wenn diese die apothekenrechtlichen Voraussetzungen zur Führung einer Apotheke erfüllen könne. Dies sei mit Juni 1997 gegeben gewesen, sodass die Bw ab diesem Zeitpunkt die Komplementärstellung in der KG und somit auch die Leitung der Apotheke übernommen habe. Die restlichen 11,5 % gingen unverändert erst im Ablebensfall der Geschenkgeberin auf die Bw über. Die Umsätze der Apotheke für die Jahre 1994 bis 1996 seien aus der Beilage ersichtlich.

Der auf die Geschenkgeberin entfallende Anteil des Teilwertes des Betriebsvermögens wurde mit 406.183,47 S berechnet, womit auf den der Bw übertragenen Anteil ein Betrag von 219.339,00 S entfiel.

Den Apothekenwert ermittelte der steuerliche Vertreter an Hand der durchschnittlichen Apothekenumsätze der Jahre 1994 bis 1996 und setzte davon 50 % an, wobei der sich auf Grund dieser Berechnung ergebende Wert von 13.137.712,00 S um einen Abschlag für erforderliche Umbaumaßnahmen in Höhe von 7.419.000,00 S vermindert wurde, sodass der ermittelte Apothekenwert 5.718.712,00 S betrug. Der auf die Bw übergegangene Wert im Ausmaß von 13,5 % sei daher mit 772.026,00 S anzusetzen. In Summe – anteiliger Teilwert des Betriebsvermögens zuzüglich des übertragenen Apothekenwertes – ergab sich daraus eine Bemessungsgrundlage von 991.365,00 S. Auf dieser Basis ermittelte der steuerliche

Vertreter die Erbschaftssteuer – unter Berücksichtigung eines Freibetrages von 30.000,00 S und eines Zuschlages gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG in Höhe von 2 % von 138.742,00 S, das sind 13,5 % des im Anlagevermögen enthaltenen Betriebsgrundstückes von 1.027.721,00 S – mit 50.843,00 S.

Mit Bescheid vom 26. Jänner 2000 schrieb das Finanzamt der Bw Schenkungssteuer in Höhe von 165.437,00 S vor. Das Finanzamt errechnete den Teilwert des Betriebsvermögens, wie in der Bescheidbegründung näher dargestellt, mit 14.119.869,00 S. Nach Abzug des Festkapitals und der Verrechnungskonten laut Bilanz ergaben sich aus der Differenz zwischen dem Teilwert des Betriebsvermögens einerseits und dem Festkapital und den Verrechnungskonten andererseits stille Reserven in Höhe von insgesamt 15.449.571,00 S. Das Finanzamt errechnete die Pensionsverpflichtung für Mag. FE – abweichend vom steuerlichen Vertreter – ausgehend von 80 % des angegebenen Letztbezuges von 92.964,00 S und teilte den kapitalisierten Wert auf sämtliche Gesellschafter nach ihrem Beteiligungsverhältnis auf. Laut den Finanzamtsberechnungen entfiel auf die schenkende Gesellschafterin Mag. FE vom gesamten Teilwert ein 25%iger Anteil von 3.885.125,00 S. Da diese der Bw von ihrem Anteil 13,5 % – somit 54 % ihres gesamten Anteils – im Schenkungsweg übergab, ging das Finanzamt von einem zugewendeten Vermögen von 2.097.967,00 S aus.

Das Finanzamt führte aus, dass der Firmenwert mit 50 % des durchschnittlichen apothekenpflichtigen Jahresumsatzes angesetzt worden sei. Ein Abschlag wegen erforderlicher Umbauten sei nicht zulässig, da allfällige Investitionen in das Gebäude oder die Geschäftsausstattung den Wert des Kundenstockes nicht berührten.

Innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist brachte die Bw am 28. Juni 2000 durch ihren steuerlichen Vertreter Berufung gegen diesen Schenkungssteuerbescheid ein. Beantragt werde, die Bemessungsgrundlage vor Abzug des Freibetrages mit 924.434,00 S festzusetzen und die sich daraus ergebende Schenkungssteuer mit 44.722,00 S zu ermitteln. Die Finanzverwaltung sei bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage einerseits vom anteiligen Einheitswert und andererseits vom anteiligen Firmenwert ausgegangen. Der Firmenwert (Apothekengerechtigkeit) sei entsprechend dem Erlass des BMF vom 9. Mai 1962 mit 50 % des durchschnittlichen Umsatzes der dem Bewertungsstichtag vorangegangenen drei Jahre angesetzt und somit mit 13.137.712,00 S bewertet worden. Der Unternehmenswert setze sich im Regelfall aus dem Substanz- und dem Ertragswert zusammen, wobei für Schenkungssteuerzwecke beim Substanzwert der Einheitswert maßgebend sei, der im gegenständlichen Fall für den übertragenen Anteil 324.760,00 S betrage, wie dies auch bei der Berechnung durch die Finanzverwaltung berücksichtigt worden sei. Der Ertragswert eines Unternehmens leite sich keinesfalls vom getätigten Umsatz ab, sondern sei grundsätzlich aus den tatsächlichen Erträgen des

Unternehmens zu ermitteln, wobei außergewöhnliche Faktoren auszuschneiden bzw. zusätzlich zu berücksichtigen seien. Bei Berechnung des Ertragswertes sei daher von den tatsächlichen Gewinnen laut Gewinn- und Verlustrechnung für die Jahre 1994 bis 1996 auszugehen und folgende Faktoren zusätzlich zu berücksichtigen:

1) Ausschaltung aller außerordentlichen und neutralen Aufwendungen und Erträge:

Da in den Gewinnen dieser Jahre derartige Posten nicht enthalten seien, sei auch nichts zu berücksichtigen.

2) Berücksichtigung kalkulatorischer verbrauchsbedingter Abschreibungen:

Infolge des veralteten Inventars seien kaum noch Abschreibeposten angefallen, sodass auch hier keine Korrektur durchzuführen sei.

3) Kürzung der steuerpflichtigen Gewinne um einen angemessenen Unternehmerlohn für die Abgeltung der Arbeitsleistung:

Für die Mittätigkeit der Gesellschafter sei laut Gesellschaftsvertrag ein Vorwegbezug vor der Gewinnverteilung zu berücksichtigen. Die Höhe des Vorwegbezuges leite sich aus den Bestimmungen des jeweils geltenden Kollektivvertrages für pharmazeutisches oder nicht pharmazeutisches Personal ab und sei je nach Anzahl der Verwendungsgruppenjahre entsprechend gestaffelt. Die laut Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Vorwegbezüge der einzelnen mittätigen Gesellschafter hätten jedoch in den Jahren 1994 bis 1996 den tatsächlich vorhandenen Gewinn wesentlich überstiegen, sodass eine erhebliche Kürzung der Vorwegbezüge durchzuführen gewesen sei. Die gekürzten und in der Gewinn- und Verlustrechnung tatsächlich berücksichtigten Vorwegbezüge seien ebenfalls aus der Beilage ersichtlich und stellten somit einen angemessenen, kalkulatorischen Unternehmerlohn für die mittätigen Gesellschafter dar.

4) Zurechnung von Fremdkapitalzinsen:

Die in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Fremdkapitalzinsen seien zugerechnet und bei Ermittlung des durchschnittlichen Ertrages berücksichtigt worden. Für die Jahre 1994 bis 1996 ergebe sich somit ein durchschnittlicher Ertrag von 288.732,00 S, sodass daraus unter Berücksichtigung eines Rechnungszinssatzes von 6,5 % ein Ertragswert von 4.442.031,00 S zu ermitteln sei. Daraus resultiere ein anteiliger Firmenwert (13,5 %) von 599.674,00 S, sodass unter Berücksichtigung des anteiligen Einheitswertes eine Bemessungsgrundlage vor Abzug des Freibetrages in Höhe von 924.434,00 S zu berechnen sei. Bei dieser Berechnung sei noch nicht berücksichtigt, dass die Übernehmerin in den Folgejahren genötigt gewesen sei, in der Apotheke Großreparaturmaßnahmen und Investitionen im Gesamtausmaß von rund 7,4 Mio. S zu tätigen, um den Fortbestand der Apotheke zu sichern.

Wie aus der ebenfalls beiliegenden Kopie aus der pharmazeutischen Schriftenreihe des Österreichischen Apothekerverlages zur Ermittlung des Wertes der Unternehmung ersichtlich sei, sei von dem so errechneten Ertragswert der Investitionsnachholbedarf abzuziehen, sodass sich unter Berücksichtigung dieses Nachholbedarfes keine positive Bemessungsgrundlage ergebe. Bei der gegenständlichen Apotheke handle es sich um eine Apotheke im Stadtzentrum, welche zwar nach Apothekenrecht einen derzeit noch geschützten Bereich habe, innerhalb dem sich keine weitere Apotheke ansiedeln dürfe, doch habe dieser "Gebietsschutz" für den städtischen Bereich keinerlei Bedeutung, da der Kunde jederzeit eine andere Apotheke erreichen könne und daher der erzielte Umsatz für die Bewertung der Apotheke nicht mehr Gegenstand für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sein könne. Der Ertragswert eines Unternehmens und somit der gesamte Wert des Unternehmens richte sich ausschließlich nach dem tatsächlich erzielten Gewinn, wobei ein Durchschnitt zu ermitteln sei. Selbst unter Berücksichtigung mehrerer Ertragsjahre vor dem Übergabstichtag führe die Berechnung zu keiner wesentlichen Veränderung des Wertes.

Zur Untermauerung des Vorbringens fügte die Bw der Berufung einen Auszug aus den Richtlinien der Österreichischen Apothekerkammer betreffend "Wert der Unternehmung" (II D) bei. Der wesentliche Inhalt dieses Auszuges lautet:

(...) Nach den Richtlinien der Österreichischen Apothekerkammer für die Ermittlung des gemeinen Wertes öffentlicher Apotheken entspricht dieser Wert (Verkehrswert) in der Regel ihrem objektivierten Ertragswert (Ertragswertverfahren).

Steuerliche Wertfeststellungen weichen zumeist von diesen zivilrechtlich maßgeblichen ab. Apothekenschätzungen werden in der Regel durch hiezu befugte beeidete Sachverständige vorgenommen.

Der Ertragswert ist der kapitalisierte, in absehbarer Zukunft voraussichtlich nachhaltig erzielbare Überschuss der Erträge über die Aufwendungen (...) bei pharmazeutisch ordnungsgemäßer und wirtschaftlich rationeller Betriebsführung der Apotheke.

Dieser bewertungsrelevante Unternehmensertrag einer öffentlichen Apotheke wird in der Regel wie folgt ermittelt:

1. Soweit sie für die Ertragsprognose wesentlich sind, werden die Nettoerträge der letzten ein bis drei Wirtschaftsjahre zeitlich und betrieblich unter Berücksichtigung einer gegebenenfalls bereits absehbaren künftigen Entwicklung berichtigt, insbesondere durch

- a) Ausschaltung aller außerordentlichen und neutralen Aufwendungen und Erträge (...),
- b) Einsetzen kalkulatorischer verbrauchsbedingter Abschreibungen statt der verrechneten handels- und steuerbilanzmäßigen,
- c) Kürzung der steuerpflichtigen Gewinne um einen angemessenen Unternehmerlohn für die Abgeltung der Arbeitsleistung der ohne festes Entgelt im Unternehmen tätigen Inhaber und ihrer mitarbeitenden Angehörigen unter Berücksichtigung der Angemessenheit der gesamten Personalausstattung und –kosten der Apotheke (...),
- d) Zurechnung der bei der Nettoertragsermittlung abgezogenen Fremdkapitalzinsen,
- e) Kürzung der Erträge und Aufwendungen, wenn ihre Nachhaltigkeit nicht gewährleistet ist (Risikoabschläge).

2. Aus diesen berichtigten Unternehmensnettoerträgen wird der zur Kapitalisierung heranzuziehende bewertungsrelevante Unternehmensnettoertrag ermittelt.

Können für die absehbare Zukunft voraussichtlich gleich bleibende Periodenerfolge unterstellt werden, ergibt sich der Ertragswert als Barwert einer ewigen Rente:

$$E = UE/i$$

E = Ertragswert

UE = Bewertungsrelevanter Unternehmensnettoertrag

$$i = p/100$$

p = Kapitalisierungszinssatz (...)

Der so ermittelte Ertragswert ist schließlich noch zu reduzieren, wenn im konkreten Fall ein Investitionsnachholbedarf festgestellt wird (...).

Die nach diesem Verfahren entwickelten Werte sind als Richtwerte zu verstehen, die auch den (Sach-)Substanzwert bereits enthalten (...).

Die gegenständliche Berufung wurde ohne vorangehende Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich am 7. August 2000 zur Entscheidung vorgelegt. Auf Grund des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes, BGBl. I Nr. 97/2002, ist seit 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung berufen. Im Zuge eines internen Belastungsausgleiches im Sinne des § 270 Abs. 4 BAO wurde rückwirkend die Bestellung zum Referenten mit Zustimmung der Präsidentin des unabhängigen Finanzsenates geändert und der nunmehr entscheidenden Referentin die Berufung im Jänner 2005 zugeteilt.

Unter Hinweis auf die durch den steuerlichen Vertreter der Bw vorgenommenen Berechnungsmethode zur Ermittlung des Firmenwertes und die in der Berufung angeführte pharmazeutische Schriftenreihe des Österreichischen Apothekerverlages ersuchte die Referentin die Österreichische Apothekerkammer, Landesgeschäftsstelle Oberösterreich, um Stellungnahme dazu, ob die vom Finanzamt angewendete Bewertungsmethode ein nach wie vor allgemein anerkanntes Verfahren darstelle bzw. ob üblicherweise andere Methoden der Firmenwertermittlung zur Anwendung gelangten.

Der Präsident der Landesgeschäftsstelle Oberösterreich teilte dazu mit, dass gemäß den Richtlinien der Österreichischen Apothekerkammer für die Ermittlung des gemeinen Wertes öffentlicher Apotheken die Firmenwertermittlung an Hand des objektivierte Ertragswertes erfolge. Diese Richtlinien legten insbesondere die Ausschaltung aller außerordentlichen Aufwendungen und Erträge, die Berücksichtigung kalkulatorischer Posten sowie die Berücksichtigung einer gegebenenfalls bereits absehbaren künftigen Entwicklung bei der Ermittlung des zukünftigen Unternehmensertrages fest. In der Praxis erfolgten solch verbindliche Bewertungen auf Grund von Sachverständigengutachten. Diese müssten zur Feststellung der individuellen Gegebenheiten an Ort und Stelle der Apotheke Erhebungen durchführen und auch ausführliche Unterlagen der Buchhaltung für ihre Bewertung heranziehen. Für Zwecke

der Schenkungs- und Erbschaftsbesteuerung stelle die in der Praxis ausschließlich angewandte Methode zur Firmenwertermittlung einer Apotheke, nämlich diesen Firmenwert mit einem Prozentsatz des Durchschnittsumsatzes der letzten drei Jahre festzustellen, das gebräuchliche Verfahren dar. Das für die Erbschafts- und Schenkungssteuerberechnung auf Basis des seinerzeitigen Erlasses des BMF, Zl. 23280/10/62, übliche Bewertungsverfahren mit pauschal 50 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre erbringe unter Berücksichtigung der gesunkenen Umsatzrentabilität der österreichischen Apotheken in vielen Fällen zu hohe Werte. Zumeist orientierten sich die Prozentsätze am so genannten Apothekenoffizinumsatz. Nicht eingeschlossen seien Umsätze, denen eine andere als die gegenständliche Apothekenkonzession zu Grunde liege, wie beispielsweise Drogerie- oder Parfümerieumsätze, etc. Diese müssten nach den für das jeweilige Gewerbe üblichen Bewertungsmaßstäben bewertet werden. Sonderumsätze (z.B. Spitalsbelieferungen, Lieferungen an Hausapotheken, Depotumsätze u.a.) seien ebenfalls in den üblichen Wertansätzen nicht enthalten und müssten auf Grund der erwarteten Höhe und Nachhaltigkeit des Ertrages einer individuellen Bewertung zugeführt werden. Der Erlass selbst gebe dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, den gemeinen Wert der Apotheken (des Firmenwertes) auch auf andere Weise – z.B. durch ein Ertragswertverfahren – nachzuweisen.

In einer weiteren Anfrage wurde die Österreichische Apothekerkammer, Landesgeschäftsstelle Oberösterreich, ersucht mitzuteilen, ob es möglich sei, einen für oberösterreichische Verhältnisse üblichen Prozentsatz anzugeben und ob die angeführte gesunkene Umsatzrentabilität eher den städtischen oder ländlichen Bereich betreffe. Darüber hinaus möge bekannt gegeben werden, ob dem Gebietsschutz für den städtischen Bereich wegen der erhöhten Mobilität der Bevölkerung und der jederzeitigen Erreichbarkeit einer anderen Apotheke tatsächlich keine Bedeutung mehr beizumessen sei.

Mit Schreiben vom 25. April 2005 wurde dazu vorgebracht, dass es nicht möglich sei, einen pauschalen Prozentsatz für die Ermittlung des Firmenwertes einer in Linz befindlichen Apotheke bekannt zu geben. Das Absinken der Umsatzrentabilität durch die in den letzten zehn Jahren vielfachen Spannenkürzungen habe sich im allgemeinen Absinken der Kaufpreise in Relation zum Umsatz und damit verbunden der Firmenwerte niedergeschlagen. Die Einflussfaktoren für die Höhe des Firmenwertes einer speziellen Apotheke seien jedoch so vielfältig (Betriebsgröße, Investitionszustand, Mietsituation, Bereitschaftsdienstturnus, Verkehrslage, Standortsicherheit, etc.), dass im Zweifelsfalle nur mit Hilfe eines Gutachtens ein konkreter Wert bestimmt werden könne. Selbst bei gleichem Standort könne der Firmenwert einer Apotheke durch den unterschiedlichen Investitionszustand oder durch eine unterschiedliche Mietsituation stark variieren. Für öffentliche Apotheken gebe es keinen Gebietschutz. Dieser würde bedeuten, dass sich die Patienten nur an eine bestimmte Apotheke

wenden dürften, wie beispielsweise bei einem im Verlassenschaftsverfahren vom Gericht zugewiesenen Notar. Das Apothekengesetz bewirke nur eine Abmilderung der Konkurrenzierung durch Berufskollegen. Die Konkurrenzierung sei im städtischen Bereich durch die höhere Apothekendichte und der damit verbundenen Wahlmöglichkeit der Kunden tendenziell größer als beispielsweise bei Apotheken in abgelegenen Gebirgstälern.

Diese Verfahrensergebnisse wurden dem steuerlichen Vertreter der Bw zur Gegenäußerung übermittelt.

Dieser sprach am 7. Juli 2005 persönlich bei der Referentin vor. Im Zuge dieser Vorsprache wurde erörtert, dass nach Ansicht der Österreichischen Apothekerkammer, Landesgeschäftsstelle Oberösterreich, das für Zwecke der Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung gebräuchliche Verfahren zur Ermittlung des Firmenwertes einer Apotheke jenes sei, bei welchem dieser Firmenwert – wenn auch möglicherweise mit einem geringeren Prozentsatz als 50 % – ausgehend vom Durchschnittsumsatz der letzten drei Jahre ermittelt werde. Die seitens des steuerlichen Vertreters angestrebte, in der Berufung dargestellte Bewertung (im Wesentlichen eine gewinnorientierte anstelle einer umsatzorientierten Firmenwertermittlung) sei zwar grundsätzlich zulässig, bedürfe aber auch nach Dafürhalten der Apothekerkammer des Gutachtens eines Sachverständigen, welches aber gegenständlich nicht vorliege.

Das Finanzamt, welchem ebenfalls Parteiengehör gewährt wurde, vertrat mit Schreiben vom 8. August 2005 die Ansicht, dass die ausschließlich angewandte Methode zur Firmenwertermittlung einer Apotheke die sei, diesen Firmenwert mit einem Prozentsatz des Durchschnittsumsatzes der letzten drei Jahre festzustellen. Für Zwecke der Schenkungs- und Erbschaftssteuer sei der Teilwert der maßgebliche Wert. Da der Teilwert ein Stichtagswert sei, bleibe für den begehrten Abzug künftiger Investitionskosten kein Raum.

In einem Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter, in welchem der Stellungnahme der Österreichischen Apothekerkammer zufolge der Ansatz von 40 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre sowie die Unmöglichkeit der Berücksichtigung künftiger Investitionsmaßnahmen bei Vorliegen eines Stichtagswertes thematisiert wurden, beantragte dieser erstmalig, analog zu einem vergleichbaren, näher bezeichneten Erbschaftssteuerfall, von den Gesamtumsätzen nicht nur die in der dem Finanzamt übermittelten Aufstellung enthaltenen Parfümerieumsätze in Abzug zu bringen, sondern – analog dem Vergleichsfall – pauschal 20 % an Parfümerieumsätzen auszuscheiden. Begründet wurde dieser Antrag damit, dass die Apotheke auch bereits vor den zwischenzeitig durchgeführten Umbaumaßnahmen über zwei Eingänge verfügt habe. Hätten Kunden der Apotheke nur Parfümeriewaren zu kaufen beabsichtigt, sei diesen ein gesonderter Eingang zur Verfügung gestanden. Für derartige – ausschließliche – Parfümerieumsätze sei eine gesonderte Kassa in diesem Bereich



zur Verfügung gestanden; die über diese Kassa verrechneten Umsätze entsprächen den Umsätzen laut Aufstellung. Hätte ein Kunde aber sowohl in der Apotheke als auch in der Parfümerieabteilung eingekauft, sei der gesamte Umsatz über die Kassa im Apothekenbereich abgerechnet worden. In welcher Höhe über diese Kassa Apotheken- und in welcher Höhe Parfümerieumsätze verrechnet worden sei, sei nicht aufgeschlüsselt worden und auch nicht mehr nachvollziehbar.

Eine Anfrage beim Finanzamt, ob nachvollziehbar sei, aus welchen Gründen im genannten vergleichbaren Erbschaftssteuerfall der pauschale Abzug von 20 % Parfümerieumsätzen zugelassen worden sei, ergab, dass dies nicht mehr eruiert werden könne. Da im Berufungsfall die Parfümerieumsätze bekannt seien, seien nur diese auszuscheiden.

Festzuhalten ist, dass die bislang erklärten Parfümerieumsätze (1994: 1,417.797,00 S; 1995: 1,340.814,00 S; 1996: 1,312.791,00 S) jeweils nur rund 5 % der erklärten Gesamtumsätze der KG (1994: 27,613.358,00 S; 1995: 27,929.514,00 S; 1996: 27,354.800,00 S) betragen.

Weitere Gespräche sowohl mit dem steuerlichen Vertreter als auch der Finanzamtsvertreterin ergaben, dass beide Parteien eine Firmenwertermittlung unter Ansatz der nachfolgend dargestellten Parameter für vertretbar erachteten:

- Ansatz von 40 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre;
- Erhöhung der einbekannten Parfümerieumsätze um 50 %, um den dem Grunde nach nicht unbegründet scheinenden Einwendungen des steuerlichen Vertreters ausreichend Rechnung zu tragen [(geschätzte Parfümerieumsätze daher: 2,126.696,00 S (1994); 2,011.221,00 S (1995); 1,969.187,00 S (1996))];
- Nichtberücksichtigung des beantragten Abschlages für erforderliche zukünftige Umbaumaßnahmen wegen des im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht verankerten Stichtagsprinzips.

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

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 Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist.

Für die Wertermittlung ist nach § 18 ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Nach § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Nicht strittig ist im vorliegenden Berufungsfall, dass nach § 12 BewG Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen sind und dass bei der Schenkungssteuer für die Wertermittlung des Betriebsvermögens – mit Ausnahme allfälliger Betriebsgrundstücke – der Teilwert aller Wirtschaftsgüter, die am Tag der Schenkung dem Unternehmen dienen, abzüglich der mit dem Teilwert bewerteten Verbindlichkeiten, zum Ansatz zu bringen ist (VwGH 1.12.1987, 86/16/0013). Das gilt daher auch bei einer Schenkung oder einem Erwerb von Todes wegen eines Anteils an einer Personengesellschaft. Ebenfalls unbestritten und durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs 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.

Der Firmenwert einer Apotheke ist somit grundsätzlich der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu unterziehen (vgl. VwGH 19.5.1988, 87/16/0100).

Streit besteht jedoch über die Ermittlung des Firmenwertes, insbesondere darüber, ob dieser vom getätigten Umsatz oder aus den tatsächlichen Erträgen des Unternehmens abzuleiten und ob eine Minderung des errechneten Wertes infolge eines bestehenden Investitionsnachholbedarfes zulässig sei.

Die Bw erwarb im Schenkungsweg einen Anteil von 13,5 % des 25%igen Komplementäranteils der Geschenkgeberin. Gegenstand des von der KG betriebenen Unternehmens ist der Betrieb einer Apotheke.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Abgabenbehörde bei Ermittlung des Firmenwertes an kein bestimmtes Verfahren gebunden.

Seitens der Apothekerkammer wurde bestätigt, dass im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer die umsatzabhängige Firmenwertermittlung – aufbauend auf dem Umsatz der letzten drei Jahre – das gebräuchliche und in der Praxis allgemein angewendete Verfahren sei. Allerdings wurde auch darauf hingewiesen, dass die Hälfte des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre auf Grund der gesunkenen Umsatzrentabilität in vielen Fällen zu hohe Werte ergebe.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Landesgeschäftsstelle Oberösterreich der Österreichischen Apothekerkammer wegen der vielfältigen Einflussfaktoren keinen pauschalen Prozentsatz für die Firmenwertermittlung nennen konnte, erachtete der unabhängige Finanzsenat als sachgerecht und angemessen, den Firmenwert mit 40 % des Durchschnittsumsatzes der letzten drei Jahre zu schätzen. Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde war mit

der Reduktion des üblicherweise angewendeten Prozentsatzes von 50 % um ein Fünftel der von der Apothekerkammer ins Treffen geführten gesunkenen Umsatzrentabilität ausreichend Rechnung getragen. Den vorgebrachten, dem Grunde nach glaubwürdig scheinenden Einwendungen des steuerlichen Vertreters betreffend die Parfümerieumsätze wurde zudem dadurch Rechnung getragen, dass die aus dem Gesamtumsatz auszuscheidenden Parfümerieumsätze im Schätzungswege, wie oben dargestellt, um die Hälfte erhöht wurden.

Nicht übersehen werden darf in diesem Zusammenhang auch die Stellungnahme der Österreichischen Apothekerkammer 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 (vgl. die Internetadresse [www.apotheker.or.at](http://www.apotheker.or.at)).

Wenngleich dieser im Begutachtungsverfahren abgegebenen Stellungnahme keine Präjudiz für das gegenständliche Verfahren zukommen kann, weil eben die Einflussfaktoren für die Höhe eines Firmenwertes vielfältig sind und eine Schätzung immer nur ein Näherungswert sein kann, kommt damit doch zum Ausdruck, dass von einem seitens des steuerlichen Vertreters in einem Telefonat vorgebrachten tief greifenden und allgemeinen Wertverlust (dazu fügt sich auch die Stellungnahme der Apothekerkammer vom 31. März 2005, wonach sich durch den Ansatz von 50 % vom Durchschnittsumsatz der letzten drei Jahre in "vielen Fällen" zu hohe Werte ergeben) nicht die Rede sein kann.

Zu der von der Bw unter Hinweis auf die Richtlinien der Österreichischen Apothekerkammer für die Ermittlung des gemeinen Wertes öffentlicher Apotheken (Pharmazeutische Schriftenreihe, II D, erschienen im Österreichischen Apothekerverlag) beantragten Berechnung des Apothekenwertes ist anzumerken, dass bereits in dieser Schriftenreihe auf die Notwendigkeit hingewiesen ist, "Apothekenschätzungen in der Regel durch hiezu befugte beeidete Sachverständige" vornehmen zu lassen (vgl. auch VwGH 23.9.1982, 81/15/0091).

Dahin gehend ist auch die Stellungnahme der Österreichischen Apothekerkammer vom 31. März 2005 zu verstehen, wonach in der Praxis solche verbindlichen Bewertungen (nämlich die Ermittlung des Firmenwertes an Hand des objektivierten Ertragswertes) auf Grund von Sachverständigengutachten erfolgen. Die Bw konnte ein derartiges Gutachten jedoch nicht vorlegen, sodass nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde die in der Berufung dargestellte

Firmenwertermittlung, bei welcher die Ertragslage des Unternehmens der entscheidende Faktor darstellt, nicht Anwendung finden konnte.

Dass die Ermittlung des Firmenwertes einer Apotheke für Zwecke der Erbschafts- und Schenkungssteuer mit einem Prozentsatz des Durchschnittsumsatzes der letzten drei Jahre ein nach wie vor gebräuchliches Verfahren darstellt, hat die Österreichische Apothekerkammer mit Schreiben vom 31. März 2005 bestätigt. Dass der üblicherweise angesetzte Betrag von 50 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre in vielen Fällen zu hohe Werte ergibt und nicht immer erzielbar ist, ändert nichts daran, dass eine einheitliche Auffassung über das zur Errechnung des Firmenwertes von Apotheken anzuwendende Verfahren besteht, welches die Abgabenbehörde erster Instanz im vorliegenden Fall mangels Beibringung eines Gutachtens auch zu Recht angewendet hat.

Ebenso wenig konnte dem begehrten Ansatz eines Abschlages für erforderliche Umbaumaßnahmen im Ausmaß von 7,419.000,00 S entsprochen werden.

Zum einen verbietet die im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht vorgesehene, in § 18 iVm. § 12 Abs. 1 ErbStG zum Ausdruck kommende Stichtagsbewertung die Berücksichtigung künftiger Belastungen und nach dem Bewertungsstichtag gelegener Wertänderungen, zum anderen kamen bei der Firmenwertermittlung ohnehin die tatsächlich erzielten Umsätze der letzten drei Jahre vor der Schenkung zum Ansatz, welche trotz des anstehenden Reparaturaufwandes bzw. unabhängig von einem bestehenden Investitionsbedarf erzielt worden sind.

Der auf Grund obiger Feststellungen ermittelte Firmenwert bzw. Teilwert der Apotheke stellt sich wie folgt dar:

Firmenwert der Apotheke:

Umsätze	gesamt	Parfümerie (erklärt)	Parfümerie (geschätzt)	
1994	27.613.358,00	1,417.797,00	2,126.696,00	25,486.662,00
1995	27,929.514,00	1,340.814,00	2,011.221,00	25,918.293,00
1996	27,354.800,00	1,312.791,00	1,969.187,00	25,385.613,00
Summe				76,790.568,00
durchschnittlicher Umsatz der letzten drei Jahre				25,596.856,00
davon 40 %				10,238.742,00

Berechnung des Teilwertes des Betriebsvermögens:

Aktiva (lt. Bescheid)	4,703.397,00	
Firmenwert	10,238.742,00	
Passiva (lt. Bescheid)		3,721.240,00
Teilwert-Betriebsvermögen zum 1.1.1997	11,220.899,00	
abzügl. Festkapital (lt. Bescheid)	1,378.077,00	
abzügl. Verrechnungskonten (lt. Bescheid)	-2,707.779,00	
stille Reserven	12,550.601,00	
davon 25 %	3,137.650,00	

Anteil Mag. FE (25 %):

Kapital (lt. Bescheid)	344.519,00
Verrechnungskonto (lt. Bescheid)	95.089,00
	439.608,00
25 % stille Reserven	3,137.650,00
	3,577.258,00
abzügl. Pensionsverpflichtung (lt. Bescheid)	416.876,00
Teilwert	3,160.382,00

Frau Mag. FE übergab der Bw 13,5 % ihres Anteils von 25 %, das sind 54 % (= 1,706.606,00 S) ihres Anteils. Von diesem der Bw zugewendeten Vermögen war ein Freibetrag von 30.000,00 S (§ 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG) in Abzug zu bringen.

Auf den Erwerb von 1,676.606,00 S (121.843,70 €, nach § 28 ErbStG abgerundet auf 121.843,00 €) war nach § 8 Abs. 1 ErbStG ein Steuersatz von 7 % anzuwenden, sodass sich insgesamt eine Schenkungssteuer von 117.362,00 S (8.529,01 €) ergab.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. November 2005