

TE Vwgh Erkenntnis 1988/5/19 87/16/0100

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 19.05.1988

Index

32/06 Verkehrsteuern;

Norm

ErbStG §19 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karlik sowie die Hofräte Dr. Närr und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. Novak, über die Beschwerde der C und der H W in Salzburg, vertreten durch Dr. Herbert Gollackner, Rechtsanwalt in Salzburg, Erzabt-Klotz-Straße 12, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 2. Juni 1987, Zl. 165/8-GA5- DR/81, betreffend Erbschaftssteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Jede der Beschwerdeführerinnen hat dem Bund Aufwendungen von 1.380 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerinnen sind gesetzliche Erben nach ihrer am 31. August 1975 verstorbenen Mutter MW. Diese war die Witwe nach dem am 24. August 1947 verstorbenen Apotheker Mag. FW und hatte die von diesem betriebene, konzessionierte öffentliche Apotheke im Witwenfortbetrieb auf Grund des § 15 Abs. 2 Apothekengesetz, RGBI. 1907/5, (im folgenden kurz als ApG bezeichnet) bis Ende des Jahres 1961 weitergeführt und sodann mit Vertrag vom 23. Dezember 1961 an die Apothekerin Mag. GL um 8,5 % bzw. 9 % des Umsatzes verpachtet.

In dem vom Erbenmachhaber ausgefertigten eidesstättigen Vermögensbekenntnis wurden unter den Aktiven neben Mobilien, Hausrat, Bargeld, Wertpapieren etc. Anteile an einer Liegenschaft und an einer Drogerie ausgewiesen. Es erfolgte jedoch kein Hinweis auf das eben erwähnte Pachtverhältnis.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Salzburg vom 17. Dezember 1979 wurde der Nachlass den Beschwerdeführerinnen unter Zugrundelegung der im eidesstättigen Vermögensbekenntnis ausgewiesenen Aktiven und Passiven eingearbeitet, worauf das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Salzburg - wiederum ausgehend vom eidesstättigen Vermögensbekenntnis - den Beschwerdeführerinnen mit Bescheiden vom 31. Oktober 1979 Erbschaftssteuer von je 6.042 S vorschrieb.

Nach dem Tod der Erblasserin blieb das hinsichtlich der Apotheke am 23. Dezember 1961 abgeschlossene Pachtverhältnis bis Juni 1979 aufrecht. Am 7. Juni 1979 schlossen die Beschwerdeführerinnen mit Mag. GL einen Gesellschaftsvertrag ab, der u.a. folgende Bestimmungen enthält:

"I.

Die stillen Gesellschafter sind je zur Hälfte Erbinnen nach der am 31. August 1975 in Salzburg verstorbenen Frau MW in dem Verfahren 3 A 259/75 des Bezirksgerichtes Salzburg und ist die Verlassenschaft in Rechtsnachfolge der Erblasserin, Inhaberin der Apothekenkonzession vom 16. März 1962, Zl. III/4502/1962 des Amtes der Salzburger Landesregierung, lautend auf die 'S-apotheke in Salzburg', (Handelsregistereintragung zu Reg. A n1 - LG Salzburg).

Die beiden stillen Gesellschafter bewirken im Zuge der Abhandlung des obgenannten Verlassenschaftsverfahrens die Übertragung dieser Konzessionsurkunde von der ruhenden Verlassenschaft auf die Betriebsinhaberin.

II.

Die Betriebsinhaberin nimmt die stillen Gesellschafter in ihr Apothekenunternehmen auf und diese treten als stille Gesellschafter dem Unternehmen der Betriebsinhaberin bei.

III.

Das Gesellschaftsverhältnis beginnt rückwirkend mit 1. Juli 1978 und wird auf unbestimmte Zeit, nämlich auf Lebenszeit der stillen Gesellschafter abgeschlossen.

Mit diesem Stichtag wird der Pachtvertrag vom 22. Jänner 1962 (richtig wohl: 23. Dezember 1961), BRP 976/62, einvernehmlich aufgelöst.

Auf Lebenszeit der am 1. Mai 1917 geborenen CW und gleicherweise auf Lebenszeit der am 2. April 1924 geborenen HW ist sowohl seitens der Betriebsinhaberin als auch der stillen Gesellschafter eine Kündigung dieses Vertrages einvernehmlich ausgeschlossen. Der Tod einer der beiden stillen Gesellschafter ändert am Weiterbestande dieses Vertrages nichts und stellt auch keinen Kündigungsgrund dar, er endet sohin erst mit dem Ableben des jeweils überlebenden letzten stillen Gesellschafters.

Die Unabdingbarkeit einer Kündigung aus 'wichtigem Grunde' gemäß § 339 (1) HGB wird von den Vertragsteilen einverständlich so verstanden, dass bei Prüfung solcher Gründe jeweils ein strenger Maßstab anzulegen ist.

IV.

Die stillen Gesellschafter leisten als Einlagen und übergeben der Betriebsinhaberin

1. die zu Punkt I. genannte Übertragung der Apothekenkonzession an die Betriebsinhaberin;
2. den in Jahrzehntelanger Arbeit ihrer Rechtsvorgänger erarbeiteten guten Namen (good will) der 'S-apotheke in Salzburg' samt dem dort eingeführten Kundenstock;
3. die von ihnen bzw. ihren Rechtsvorgängern angeschafften Apothekeneinrichtungen, wie Verkaufspult, Geschäftsregale, eine Tinturen presse, eine Pillenmaschine und einen Vorratsschrank im Lagerraum.
4. Je Gesellschafter einen Betrag von 10.000 S zusammen daher 20.000 S, zahlbar an die Betriebsinhaberin bei Unterfertigung dieses Vertrages.

V.

Rechte und Pflichten aus diesem Vertrage gehen auf die Rechtsnachfolger der Betriebsinhaberin über, bei mehreren zur ungeteilten Hand. Auf Seiten der stillen Gesellschafter gehen Rechte und Pflichten bei Ableben des einen auf den anderen über. Gemäß Punkt III. dieses Vertrages findet keine Rechtsnachfolge nach dem Ableben des letztlebenden stillen Gesellschafters statt.

VI.

....

VII.

Die Betriebsinhaberin verpflichtet sich, den stillen Gesellschaftern eine Umsatzbeteiligung von 3,9 % des jährlichen Netto-Gesamtumsatzes ihres Apothekenunternehmens auszubezahlen. Mindestens aber steht den stillen

Gesellschaftern 240.000 S jährlich zu, dies auch dann, wenn die Umsatzbeteiligung mit 3,9 % unter diesen Betrag fallen würde. Überschreitet der Jahres-Nettoumsatz mit diesem Prozentanteil den Festbetrag von 240.000 S so gilt der Anteilsbetrag.

VIII.

Am Verluste des Apothekenunternehmens nehmen die stillen Gesellschafter nicht teil.

....."

Dieser Gesellschaftsvertrag wurde am 7. Juni 1979 zur Gebührenbemessung angezeigt, worauf das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Salzburg den Beschwerdeführerinnen im wieder aufgenommenen Verfahren mit Bescheiden vom 7. November 1980 Nachforderungen an Erbschaftssteuer von je 27.058 S vorschrieb, wobei es zur Begründung auf die neu hervorgekommene Tatsache verwies, dass zum Vermögen der Erblasserin auch der Anteil an der verpachteten Apothekenkonzession gehört habe.

Mit Berufung wandten die Beschwerdeführerinnen ein, nach dem Tod der Erblasserin sei die Apothekenkonzession mangels Übertragungsmöglichkeit erloschen, weswegen sie über diese nicht verfügen hätten können. Mag. GL habe die Apothekenkonzession neu erwerben müssen. In diesem Verfahren sei ihnen weder ein Zustimmungsrecht, noch eine sonstige Parteistellung zugestanden. Die im Punkt IV. des zwischen ihnen und Mag. GL abgeschlossenen Gesellschaftsvertrages erwähnte Übertragung der Apothekenkonzession beruhe daher auf einem Rechtsirrtum des Vertragsverfassers. Von einer Verwertbarkeit der Apothekenkonzession könne somit nicht gesprochen werden, weswegen es auch zu keiner dementsprechenden Bereicherung anlässlich des Erbanfalles gekommen sei.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 25. Feber 1981 hielt das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Salzburg den Beschwerdeführerinnen vor, trotz der Unübertragbarkeit der Apothekenkonzession sei es ihnen gelungen, für diese einen "Preis" zu erzielen, diese somit zu verwerten, weswegen sie durch den Erbanfall bereichert worden seien.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vertraten die Beschwerdeführerinnen die Ansicht, der zwischen ihnen und Mag. GL abgeschlossene Gesellschaftsvertrag habe mit dem Erbanfall nichts zu tun und sei daher als gesondertes Rechtsgeschäft zu beurteilen.

Die belangte Behörde hielt den Beschwerdeführerinnen den ihrer zu erlassenden Berufungsentscheidung zu Grund zu legenden Sachverhalt vor und vertrat unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Ansicht, der Wert der Apothekenkonzession sei auch dann bei der Bemessung der Erbschaftssteuer zu berücksichtigen, wenn die Erblasserin die Apotheke nur im Witwenfortbetrieb weitergeführt habe. Daran vermögen auch die Umstände nichts zu ändern, dass die Beschwerdeführerinnen die Apotheke weder fortführen hätten können, noch dass diese bereits vor dem Erbanfall zum Teil oder zur Gänze verpachtet gewesen sei. Der Abschluss des Gesellschaftsvertrages sei für die Bemessung der Erbschaftssteuer ohne Bedeutung.

In Beantwortung dieses Vorhaltes vertraten die Beschwerdeführerinnen die Ansicht, im Streitfall sei - im Gegensatz zu den Ausführungen in den von der belangten Behörde zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes - kein zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Erbanfall und der Verwertung der Apothekenkonzession gegeben. Bereits im Jahr 1961 sei zwischen der Erblasserin und Mag. GL ein ganz gewöhnlicher Pachtvertrag über einen Betrieb abgeschlossen worden. Dieses Vertragsverhältnis hätten sie in modifizierter Form fortgesetzt. Es gehe nicht an, bei Eintritt in einen Bestandvertrag kapitalisierte Pachteinkünfte der Erbschaftssteuer zu unterziehen, weil ansonsten jeder Erbe eines Miethauses diese Abgabe nicht nur vom Einheitswert der Liegenschaft, sondern auch von den daraus erzielten kapitalisierten Einkünften entrichten müsste.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 2. Juni 1987 wies die belangte Behörde die Berufung nach Wiedergabe des Sachverhaltes unter Hinweis auf die Ausführungen in den hg. Erkenntnissen (alle) vom 26. Juni 1957, Zl. 1211/55, Slg. Nr. 1669/F, Zl. 1505/55 und Zl. 2987/55, Slg. Nr. 1670/F, mit der Begründung ab, der Firmenwert (Betriebsbestehenswert) einer konzessionierten Apotheke sei beim Ableben des Konzessionsinhabers der Erbschaftssteuer zu unterziehen. Dies gelte bei Fortführung einer Apotheke nach § 15 Abs. 2 ApG ungeachtet der Tatsache, dass nicht der Erblasserin, sondern ihrem vorverstorbenen Ehegatten die Konzession verliehen worden sei. Die Beschwerdeführerinnen wären auf Grund ihres Alters auch dann nicht, wenn sie graduierte Pharmazeuten gewesen wären, berechtigt gewesen, die Apotheke gemäß § 15 Abs. 3 ApG unter der alten Konzession weiterzuführen.

Ein Fortbetrieb des Unternehmens unter der alten Konzession durch die Beschwerdeführerinnen sei also im vorliegenden Fall nicht möglich gewesen. Nach § 15 Abs. 5 ApG bedürfe es aber während der Dauer einer Verlassenschaftsabhandlung zur Fortführung einer öffentlichen Apotheke für Rechnung der Masse keiner neuen Konzession. Solange somit die Verlassenschaft noch nicht eingearbeitet gewesen sei, habe die Apotheke noch immer veräußert, die Konzession zu Gunsten einer anderen Person zurückgelegt und damit der Teil des Firmenwertes, der sich aus der Lage der Apotheke und ihrem Kundenkreis ergeben habe, in Geld oder sonstige wirtschaftliche Vorteile umgesetzt werden können. Trotz der Unübertragbarkeit der Apothekenkonzession sei daher ein Firmenwert, der den Beschwerdeführerinnen anlässlich des Erbanfalles zugekommen und von ihnen auch lukriert worden sei, vorhanden gewesen, der der Erbschaftssteuer zu unterziehen sei. Die von Amts wegen ermittelte Höhe desselben sei nicht strittig gewesen.

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof machen die Beschwerdeführerinnen inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend.

Die belangte Behörde erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. die in Fellner, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Anm. 36 und 37 zu § 19 zitierte Judikatur), ist der Firmenwert einer Apotheke grundsätzlich der Erbschaftssteuer zu unterziehen. Der im vorliegenden Fall zu beurteilende Sachverhalt deckt sich in allen wesentlichen Punkten mit jenem des durch das hg. Erkenntnis vom 26. Juni 1957, Zl. 2987/55, Slg. Nr. 1670/F, erledigten Beschwerdefalles - dessen wesentliche Entscheidungsgründe bereits von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid dargestellt worden sind -, mit dem die bezüglich der gleichen Rechtsfrage, nämlich, ob der Firmenwert einer Apotheke auch dann der Erbschaftssteuer zu unterziehen ist oder nicht, wenn die Erblasserin die Apotheke nur im Witwenfortbetrieb weitergeführt hat, erhobene Beschwerde als unbegründet abgewiesen wurde. Sowohl im vorliegenden Fall wie im zitierten Erkenntnis wurde die Apotheke bereits von der Erblasserin verpachtet und haben (hat) die Erben (der Erbe) mit dem bisherigen Pächter einen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen. Da die entscheidungswesentlichen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes und des Apothekengesetzes seit Ergehen des eben zitierten Erkenntnisses sowie dem Zeitpunkt der Verwirklichung des diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden abgabenrechtlichen Tatbestandes unverändert geblieben sind, gelten die dort näher ausgeführten Erwägungen auch für den vorliegenden Beschwerdefall. Der Verwaltungsgerichtshof sieht keinen Anlass, von seiner bisher vertretenen Rechtsansicht abzugehen. Der Gerichtshof kann sich daher zur Vermeidung von Wiederholungen darauf beschränken, im Sinn der Bestimmungen des § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf die ausführlichen Entscheidungsgründe des zitierten Erkenntnisses zu verweisen. Bemerkt sei, dass die von Amts wegen ermittelte Höhe des immateriellen Wertes der Apotheke weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde bekämpft worden ist.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen, welche Entscheidung durch einen nach § 12 Abs. 1 Z. 2 VwGG gebildeten Senat zu erfolgen hatte.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243.

Wien, am 19. Mai 1988

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1988:1987160100.X00

Im RIS seit

19.05.1988

Zuletzt aktualisiert am

27.06.2011

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at