jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1957/6/26 2987/55

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.06.1957

Index

DE-32 Steuerrecht Deutschland;
32/06 Verkehrsteuern;

Norm

ErbStG §19 Abs1;
ErbStG-D §22;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Rat Dr. Ondraczek und die Räte Dr. Wasniczek, Dr. Porias, Dr. Schirmer und Dr. Eichler als Richter, im Beisein des Sektionsrates Dr. Skorjanec als Schriftführer, über die Beschwerde des HW in W gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 18. Oktober 1955, Zl. VIII- 153/12-1955, betreffend Erbschaftssteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist der Sohn und testamentarische Alleinerbe der am 9. Februar 1951 verstorbenen Helene W. Diese war die Witwe nach dem am 19. März 1943 verstorbenen Apotheker Heinrich W. und hatte die von diesem betriebene konzessionierte öffentliche Apotheke im Witwenfortbetrieb weitergeführt und verpachtet. Der Beschwerdeführer gab die unbedingte Erbserklärung ab. Im eidesstättigen Vermögensbekenntnis gab er den "idealen Wert des Unternehmens" (nämlich der von der Erblasserin im Witwenfortbetrieb geführten Apotheke) mit 181.300 S an. Das eidesstättige Vermögensbekenntnis wurde der Abhandlung zu Grunde gelegt. Der zur Stellung der Schlussanträge aufgeforderte Beschwerdeführer begehrte jedoch in der Folge wiederholt die Erstreckung der Frist zur Stellung dieser Schlussanträge, und zwar mit der Begründung, vor Einantwortung des Nachlasses müsse "bekanntlich die der in den Nachlass gehörigen Apotheke zu Grunde liegende Konzession auf einen Pharmazeuten übertragen werden, da sie andernfalls erlöschen würde". Er stehe wegen Abschlusses eines Kauf- und Gesellschaftsvertrages mit der derzeitigen Pächterin der Apotheke in Unterhandlungen. Am 1. August 1952 legte der Beschwerdeführer mit schriftlicher Erklärung die Apothekenkonzession unter der Bedingung zurück, dass der früheren Pächterin eine gleichartige Konzession zum Fortbetrieb dieser Apotheke erteilt werde und bestätigte gleichzeitig im Sinne des § 46 Abs. 2 des Apothekengesetzes (RGBl. Nr. 5/1907), dass die betreffende Apotheke auf die frühere Pächterin unter der Bedingung übergegangen sei, dass dieser eine gleichartige Konzession zum Fortbetrieb der Apotheke erteilt werde. Das Abhandlungsgericht genehmigte die "Konzessionsrücklegungserklärung" und erteilte die Genehmigung zum

Abschluss eines Gesellschaftsvertrages mit der bisherigen Pächterin der Apotheke. Am 31. Juli 1952 hatte der Beschwerdeführer tatsächlich mit dieser früheren Pächterin einen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen. Nach Inhalt dieses Vertrages vereinigte er sich mit ihr zum Zweck des gemeinsamen Fortbetriebes der Apotheke zu einer offenen Handelsgesellschaft und brachte in diese "die von ihm ererbte Apotheke samt Geschäftseinrichtung, Geräten, Bestandrechten in Ansehung der Apothekenräumlichkeiten und allen sonstigen materiellen und ideellen Werten mit Ausnahme des Warenlagers ..." ein. Der Gewinn und Verlust sollte dem Beschwerdeführer zu 3/4, der bisherigen Pächterin zu l/4 zufliessen. Ausser Streit steht, dass der Gesellschafterin die Apothekenkonzession erteilt worden ist. Dem Beschwerdeführer wurde der Nachlass nach seiner Mutter am 9. Dezember 1952 vom Gericht eingeantwortet.

Das zuständige Finanzamt schrieb dem Beschwerdeführer Erbschaftssteuer vor, wobei es der Ermittlung des Vermögenserwerbes von Todes wegen die Angaben im eidesstättigen Vermögensbekenntnis zu Grunde legte, also auch den ideellen Wert der Apotheke von 181.300 S einbezog. Der Beschwerdeführer berief und begehrte die Ausscheidung des ideellen Wertes der Apotheke. Er habe zwar in der Erbschaftsteuererklärung den Firmenwert der Apotheke in Unkenntnis der gesetzlichen Bestimmungen über die Unvererblichkeit persönlicher Apothekenkonzessionen angegeben, doch könne er wie jeder Steuerpflichtige seine Erklärungen bis zum Eintritt der Rechtskraft des Steuerbescheides berichtigen. Er sei kein graduierter Pharmazeut und könne daher nach den zwingenden gesetzlichen Bestimmungen eine Apothekenkonzession nicht erwerben. Für ihn sei daher der gemeine Wert der Konzession gleich Null. Er könne deshalb auch keinen Übertragsvertrag schliessen und habe die Konzession "ohne Groschen Geld" zurücklegen müssen. Die Apotheke sei ununterbrochen seit dem Jahre 1942 verpachtet gewesen, und zwar um einen Pachtzins von 9 % des Umsatzes. Dieser Pachtzins sei enorm hoch und durch diese Verpachtung seien allenfalls durch die Konzessionsausübung entstandene Werte von der Erblasserin bereits verbraucht worden. Ein Firmenwert sei, wenn ein solcher überhaupt bestehe, nur durch die Tätigkeit der Pächterin entstanden. Ein selbst geschaffener Firmenwert sei überdies nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht erbschaftsteuerpflichtig. Im Übrigen stellte der Beschwerdeführer eine Berechnung auf, wonach sich in Anbetracht des Gesellschaftsvertrages nach Abzug des Gehaltes der geschäftsführenden Gesellschafterin nur ein geringer Gewinn ergebe und nach Abzug der Kapitalzinsen des Unternehmerwagnisses und der persönlichen Sonderleistung des Beschwerdeführers kein Firmenwert erübrige.

Die Finanzlandesdirektion wies die Berufung als unbegründet ab und erhöhte außerdem die Steuervorschreibung auf Grund einer vom Beschwerdeführer zugestandenen Höherbewertung der Geschäftseinrichtung (die im vorliegenden Verfahren nicht mehr streitig ist). Eine Apothekenkonzession könne zwar nicht übertragen, wohl aber vom Berechtigten dergestalt veräußert werden, dass er sie gegen Entgelt zu Gunsten einer anderen Person zurücklegt. Dieser Umstand ermögliche die Bewertung der Konzession als Vermögensobjekt und als immaterielles Wirtschaftsgut. Die Verwertungsmöglichkeit bestehe nicht nur für den Konzessionsinhaber, sondern nach Maßgabe des § 15 Abs. 2 bis 4 des Apothekengesetzes auch für die Witwe und für die ehelichen Nachkommen des Konzessionsinhabers. Auch diese Personen könnten die "alte Konzession" ebenso wie der Konzessionsinhaber selbst gegen Entgelt veräußern und es könne nicht zweifelhaft sein, dass sie dann ein vom Erblasser her stammendes Vermögensobjekt auf eigene Rechnung verwertet haben. Auch während der Dauer der Verlassenschaftsabhandlung sei eine Verfügung über die Konzession möglich und der Beschwerdeführer habe selbst wiederholt beim Abhandlungsgericht eine Erstreckung der Frist zur Stellung der Schlussanträge erwirkt, damit er die Konzession noch vor der Einantwortung und vor ihrem Erlöschen veräußern könne. Dies habe er auch tatsächlich getan, indem er mit der bisherigen Pächterin einen Gesellschaftsvertrag geschlossen und die Konzession zu deren Gunsten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zurückgelegt hebe. Die Konzession sei also entgeltlich zurückgelegt worden und daran ändere der Umstand nichts, dass das Entgelt nicht in einem Barbetrag, sondern in Gesellschaftsrechten bestanden habe. Der Beschwerdeführer sei jedenfalls vermögensrechtlich bereichert worden und diese Bereicherung stamme aus der Verwertung eines zum Nachlass gehörigen Wirtschaftsgutes. Auch die Einwendungen gegen die Bewertung der Konzession seien nicht gerechtfertigt. Es gehe nicht an, Apothekenkonzessionen, die für sich allein veräußert werden können, dem Firmenwert, wie er sonst schlechthin bei Unternehmungen aller Art vorliegen kann, gleichzusetzen. Die Apothekenkonzession sei, wie der Gesetzgeber durch die besondere Regelung im § 58 des Bewertungsgesetzes (vom 16. Oktober 1934, DRGBl. I. S. 1035, BewG) hervorgehoben habe, ein immaterielles Wirtschaftsgut eigener Art, für dessen Bewertung sich im Geschäftsverkehr allgemein anerkannte Regeln gebildet haben, die vom Umsatz des Apothekenunternehmens ausgehen. Auf Grund von Verhandlungen und Beratungen mit den maßgebenden Berufskreisen und Sachverständigen hätten sich Bewertungsrichtlinien herausgebildet, die den jeweiligen

wirtschaftlichen Verhältnissen angepasst und in einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 13. Februar 1951 festgehalten seien. Nach diesem Erlass sei "die Apothekenkonzession mit 50 % des durchschnittlichen Umsatzes der beiden vorausgegangenen Jahre anzusetzen". Der Beschwerdeführer sei selbst im eidesstättigen Vermögensbekenntnis und in der Steuererklärung von dieser Bewertung ausgegangen und es bestehe kein Anlass, von diesem Wertansatz abzugehen, zumal der Beschwerdeführer in keiner Weise gegen die Bewertung der Konzession selbst Einwendungen erhoben, sondern stets nur Umstände ins Treffern geführt habe, die seiner Ansicht nach bei der Ermittlung des Betriebsbestehenswertes bedeutsam sein sollen. Ein Firmenwert sei aber bei Apotheken neben der Konzession nicht zu bewerten und vom Finanzamt auch tatsächlich niemals der Bemessung der Erbschaftsteuer zu Grunde gelegt worden. Im übrigen sei auch die vom Beschwerdeführer begehrte Berechnung des Firmenwertes irrig. Es komme allein auf den Betrag an, der bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wäre, bzw. auf den Betrag, den der Erwerber des Unternehmens für die Zurücklegung der Konzession bieten würde. Bei der Veräußerung des Apothekenunternehmens würde niemand bloß deswegen einen geringeren Preis erzielen, weil die Apotheke bisher verpachtet war oder künftighin als offene Handelsgesellschaft betrieben werden soll.

In der gegen diese Berufungsentscheidung beim Verwaltungsgerichtshof überreichten Beschwerde wiederholt der Beschwerdeführer seine Ausführungen im Verwaltungsverfahren und weist außerdem darauf hin, es seien ihm nach dem Tode seines Vaters im Jahre1943 3/4 Anteile der Apotheke eingeantwortet worden und er habe aus diesem Grunde gegen seine Mutter Forderungen in der Höhe von 64.000 S gehabt. Demnach wäre auch derzeit nur höchstens ein Viertel des gesamten Wertes der Apotheke erbschaftssteuerpflichtig. Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen beiden Erkenntnissen vom heutigen Tage, Zl. 1211/55 und 1505/55, mit eingehender Begründung dargelegt, dass auch der Firmenwert (Betriebsbestehenswert) einer konzessionierten öffentlichen Apotheke beim Ableben des Konzessionsinhabers, wenn das Apothekenunternehmen im Erbgang auf die Witwe oder auf eheliche Nachkommen des Konzessionsinhabers übergeht, in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer einzubeziehen ist. Er hat in diesem Erkenntnis aber auch dargelegt, dass dieser Bewertung nicht der nach § 58 BewG ermittelte Einheitswert der "Gewerbeberechtigung" zu Grunde zu legen ist. Auf Verlangen werden den Parteien Abschriften dieser Erkenntnisse übermittelt werden.

Von den Fällen, die den beiden erwähnten hg. Erkenntnissen zu Grunde gelegen sind, unterscheidet sich jedoch der vorliegende Fall dadurch, dass die Erblasserin hier nicht die Person ist, der seinerzeit die Konzession verliehen wurde, sondern dass sie das Unternehmen auf Grund der seinerzeit ihrem vorverstorbenen Ehegatten verliehenen Konzession gemäss § 15 Abs. 2 des Apothekengesetzes im Witwenfortbetrieb weitergeführt hat. Da der Beschwerdeführer nach der Aktenlage im Jahre 1913 geboren ist, also im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin das 30. Lebensjahr längst überschritten hatte, hätte er auch dann nicht, wenn er ein graduierter Pharmazeut wäre, das Unternehmen gemäss § 15 Abs. 3 des Apothekengesetzes unter der alten Konzession weiterführen können. Ein Fortbetrieb des Unternehmens unter der alten Konzession durch Erben kam also im vorliegenden Fall nicht in Betracht. Nach § 15 Abs. 5 des Apothekengesetzes bedarf es aber während der Dauer einer Verlassenschaftsabhandlung zur Fortführung einer öffentlichen Apotheke "für Rechnung der Masse" keiner neuen Konzession. Solange also die Verlassenschaft nach der Erblasserin nicht eingeantwortet war, konnte das Unternehmen noch immer veräußert, die Konzession zu Gunsten eines anderen zurückgelegt und damit der Teil des Firmenwertes, der sich aus der Lage der Apotheke und ihrem Kundenkreis ergab, in Geld oder sonstige wirtschaftliche Vorteile umgesetzt werden. Ob der Beschwerdeführer selbst die Befähigung zum Betriebe einer öffentlichen Apotheke besitzt oder nicht, ist dagegen ohne Bedeutung. Die Verwaltungsinstanzen haben also grundsätzlich nicht geirrt, wenn sie in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer neben dem Wert der Geschäftseinrichtung - das Warenlager gehörte nach der Aktenlage der Pächterin - noch einen weiteren immateriellen Wert einbezogen haben. Als solchen aber konnten sie allerdings nach dem Vorgesagten - obwohl sie dies in den Begründungen ihrer Bescheide ablehnten - nur einen Firmenwert und nicht den nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelten Wert der "Gewerbeberechtigung" einbeziehen.

Der Beschwerdeführer hat dann auch richtig erkannt, dass im vorliegenden Fall in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer höchstens ein Firmenwert einbezogen werden könne. Er hat aber - abgesehen von grundsätzlichen Einwendungen, die sich nach dem bereits Gesagten nicht als stichhältig erweisen - auch gegen die Höhe seiner

Bewertung Einwendungen erhoben. Diese Einwendungen hat die Behörde mit dem Hinweis darauf abgetan, dass eben nicht ein Firmenwert, sondern der Wert einer "Gewerbeberechtigung" nach § 58 BewG der Besteuerung zu unterziehen sei.

Dieser Gedankengang ist aber, wie bereits in den vorgenannten hg. Erkenntnissen ausgeführt wurde, unrichtig. Damit ist aber noch nicht gesagt, dass auch die Bewertung des Firmenwertes im vorliegenden Fall unrichtig sei. Die belangte Behörde hat darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer selbst im eidesstättigen Vermögensbekenntnis, auf das er in der Erbschaftsteuererklärung hingewiesen hat, den immateriellen Wert des Unternehmens mit 181.300 S angegeben hat und dass diese Bewertung den üblichen Bewertungen eines solchen Wirtschaftsgutes (das sie allerdings unrichtig als "Gewerbeberechtigung" bezeichnet hat) nach einem Hundertsatz der durchschnittlich in den letzten Jahren erzielten Gewinne entspreche. Dagegen hat der Beschwerdeführer auch in der Beschwerde nichts eingewendet. Er hat nur darzulegen versucht, dass im vorliegenden Falle, in dem die Apotheke bei Lebzeiten der Erblasserin verpachtet war und er als Erbe mit der Pächterin einen Gesellschaftsvertrag habe schließen müssen, eine solche Bewertung nicht angängig sei. Wie aber die belangte Behörde mit Recht ausgeführt hat, kommt es bei der Bewertung solcher Wirtschaftsgüter nur darauf an, welchen Preis ein Übernehmer des Betriebes dafür zahlen würde und dies ist von dem Umstand, ob die Apotheke bisher verpachtet war und ob der Erbe des bisherigen Unternehmers mit dem Pächter einen Gesellschaftsvertrag abschließt, unabhängig. Die weiteren Einwendungen des Beschwerdeführers gehen aber von dem Gewinn aus, den er auf Grund des Gesellschaftsvertrages mit der bisherigen Pächterin voraussichtlich werde erzielen können, während es, wie bereits dargelegt, in Wirklichkeit darauf ankommt, welcher Preis im allgemeinen für das Unternehmen - losgelöst von der Tatsache seiner bisherigen Verpachtung - bei einer Veräußerung an einen neuen selbstständigen Unternehmer zu erzielen wäre. Da der Beschwerdeführer auch nicht dargetan hatte, dass der von ihm selbst einbekannte und von den Verwaltungsinstanzen der Steuerbemessung zu Grunde gelegte ideelle Wert des Unternehmens höher sei als der Wert, der sich nach der allgemein anerkannten Berechnungsmethode ergibt, konnte die belangte Behörde mit Recht die Einwendungen des Beschwerdeführers gegen die Höhe das Firmenwertes als unbeachtlich abtun. Der weitere Einwand des Beschwerdeführers, er sei nach seinem vorverstorbenen Vater zu Dreiviertelanteilen Erbe geworden und habe gegen seine Mutter eine Erbteilsforderung gehabt und es könne somit höchstens ein Viertel des Firmenwertes in die Besteuerungsgrundlage einbezogen werden, geht gleichfalls fehl. Nach der Aktenlage hat der Beschwerdeführer im Nachlass nach seinem Vater bloss den Pflichtteil erhalten. Wenn nun seine Mutter ihm diesen nach der Aktenlage in Geld auszuzahlen übernommen hat, so kann dieser Umstand den Firmenwert des von ihr als Witwenfortbetrieb weitergeführten Unternehmens nicht berühren. Die Erblasserin hat nach der Aktenlage dem Beschwerdeführer bereits zu ihren Lebzeiten einen Teil seines Pflichtteiles in Geld ausgezahlt. Der Rest, den sie bei ihrem Ableben noch schuldig war, hat eine Schuld ihres Nachlasses gebildet, ist dementsprechend auch in eidesstättigen Vermögensbekenntnis als Schuld ausgewiesen worden, hat als Nachlassschuld den steuerpflichtigen Erbanfall an den Beschwerdeführer gemindert und ist auch in dieser Höhe von den Finanzbehörden bei der Bemessung der Erbschaftssteuer als Nachlassschuld anerkannt worden.

Wien, am 26. Juni 1957

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1957:1955002987.X00

Im RIS seit

26.06.1957

Zuletzt aktualisiert am

26.09.2008

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at