

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Michael Mandlmayr, Richter Dr. Helmut Mittermayr und die weiteren Senatsmitglieder Leopold Pichlbauer und Dr. Ernst Grafenhofer im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek-Benischko in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerden vom 6. Februar 2013 und 6. Mai 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt vom 26. November 2012 betreffend Einkommensteuer 2010 und vom 4. April 2014 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 12. April 2013 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) ist Rauchfangkehrermeister und ermittelt den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 nach dem USt-Nettosystem.

In der am **9. Mai 2011** mit FinanzOnline elektronisch dem Finanzamt übermittelten **Einkommensteuererklärung** für das Jahr **2010** erklärte der Bf einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 642,68 €, wobei er unter der Kennzahl KZ 9130 Abschreibungen auf das Anlagevermögen in Höhe von insgesamt 38.782,19 € geltend machte.

Im am **11. Mai 2011** gemeinsam mit der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung beim Finanzamt eingereichten **Anlagespiegel** zum **31.12.2010** ist der Zugang eines Geschäfts- (Firmenwertes) in Höhe von 561.002,68 € und davon eine AfA in Höhe von 18.700,09 € ausgewiesen.

Mit **Bescheid** vom **1. Juni 2011** wurde der Bf mit einem Einkommen von -287,32 € erklärungsgemäß zur **Einkommensteuer 2010** veranlagt und die Einkommensteuer mit 0,00 € festgesetzt.

Im Zuge einer **Betriebsprüfung** betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2008 bis 2010 wurde im **Bericht** vom **23. November 2012** in einer Beilage zu Tz 2 sinngemäß Folgendes festgestellt:

Tz 2 Firmenwert und immaterielles Wirtschaftsgut:

Der Bf ist Besitzer eines Rauchfangkehrerbetriebes in Adresse1.

Der **ursprüngliche** Kehrbereich des Bf umfasst die Ortschaften U1, U2, U3 und U4.

Mit **Kaufvertrag vom 31.8.2010** erwarb der Bf den Rauchfangkehrerbetrieb mit Standort

Adresse2, mit folgenden Ortschaften als **zusätzlichem** Kehrbereich:

K1, K2, K3, Bezirk , K5.

lt. Kaufvertrag vom 31.8.2010:

Nettokaufpreis	603.196,10 €
20 % USt	120.639,22 €
Bruttokaufpreis	723.835,32 €
abzüglich offene Urlaubs- und Sonderzahlungsverbindlichkeiten	-3.196,10 €
abzüglich Umsatzsteuer	-120.639,22 €
offener Restbetrag	600.000,00 €

lt. Rechnung vom 31.8.2010:

Firmenwert (Kundenstock für den Rauchfangkehrerbetrieb)	563.666,10 €
Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens lt. Aufstellung	9.530,00 €
geleistete noch nicht verrechnete Dienstleistungen lt. Aufstellung	30.000,00 €
Übernahmepreis netto	603.196,10 €
Umsatzsteuer 20 %	120.639,22 €
Übernahmepreis brutto	723.835,32 €

Abschreibung des Firmenwertes in 15 Jahren mit Halbjahres-AfA für 2010 :

Firmenwert	563.666,10 €
abzüglich offener Urlaubs- und Sonderzahlungsverbindlichkeiten	-3.196,10 €
Lt. Kto. 170 zusätzlicher Rest lt. Vereinbarung mit Verkäufer	532,68 €
Summe Firmenwert lt. Anlagenverzeichnis Kto. 170	561.002,68 €
Jahres-AfA bei Nutzungsdauer von 15 Jahren	37.400,18 €
1/2 Afa	18.700,09 €

1/2 AfA erklärt	18.700,09 €
-----------------	-------------

Mit **Schreiben vom 21.9.2012** wurde vom Prüfer Folgendes mitgeteilt bzw. gefragt:

Rauchfangkehrer sind auf Grund der gewerberechtlichen Rechtslage (§§ 120 ff GewO 1994) innerhalb des Kehrbezirkes von Konkurrenz durch andere Rauchfangkehrer außerhalb des Kehrbezirkes weitestgehend abgeschirmt. Diese geschützte Marktposition stellt keinen Firmenwert, sondern ein nicht abnutzbares Recht dar. Wird bei Übernahme eines Rauchfangkehrerbetriebes eine Zahlung für einen „Kundenstock“ oder unter einer ähnlichen Bezeichnung geleistet, stellt diese auch eine Abgeltung für die Einräumung des begünstigten Marktzuganges dar und unterliegt insoweit als Anschaffungskosten für ein immaterielles (firmenwertähnliches) Wirtschaftsgut keiner Abnutzung. Es bestehen keine Bedenken, den auf dieses immaterielle Wirtschaftsgut entfallenden Anteil mit 25% des gesamten Kaufpreises des Rauchfangkehrerbetriebes anzusetzen, wobei ein auf Grund und Boden und Gebäude entfallender Kaufpreisbestandteil sowie die USt nicht zu berücksichtigen sind.

Auf die **Frage, warum der abnutzbare Firmenwert nicht um die geschützte Marktposition** (nicht abnutzbares Recht) **gekürzt** wurde, erfolgte folgende **Antwort durch die steuerliche Vertretung des Bf am 9.10.2012:**

Beim konkreten Erwerb des Betriebes habe der Bf keine Konzession übernommen; dies wäre auch aufgrund Bestimmung des § 121 Abs.1 Z 1 GewO gar nicht möglich gewesen, weil der Bf bereits vor Erwerb dieses Betriebes über eine Rauchfangkehrerkonzession in dem Kehrbezirk, in dem sowohl sein eigener Stammbetrieb als auch der erworbene Betrieb liegt bzw. lag, verfügt habe. Gemäß § 121 Abs. 1 Z 1 GewO könne eine Rauchfangkehrerkonzession nur dann erteilt werden, wenn „... der Anmelder nicht schon im selben oder in zwei verschiedenen Kehrgebieten das Rauchfangkehrergewerbe als Gewerbeinhaber ausübt ...“.

Die RZ 2292a der Einkommensteuerrichtlinien sei daher bei dem Erwerb eines zusätzlichen Rauchfangkehrerbetriebes, der im selben Kehrbezirk wie der Stammbetrieb liegt, nicht anwendbar, weil in einem solchen Fall die geschützte Marktposition bereits durch den Stammbetrieb gewährleistet sei und lediglich der Kundenstock - weitere Kunden im selben Kehrbezirk .. dazu erworben werde. Die Übernahme eines Kundenstockes im gleichen Kehrbezirk schütze auch den Bf nicht vor der Erteilung einer weiteren Konzession an einen anderen Rauchfangkehrer.

Anders verhielte es sich, wenn der Erwerber noch keine Konzession hätte bzw. einen Betrieb in einem zweiten Kehrbezirk erwerben würde, für den er bisher keine Konzession hatte, was allerdings im gegenständlichen Fall nicht zutreffe.

Entgegnung des **Betriebsprüfers:**

Dass die geschützte Marktposition bereits mit dem Stammbetrieb besteht und nur weitere Kunden dazu erworben wurden, stimme nur teilweise, weil mit den dazu erworbenen Kunden auch ein neues Kehrgebiet erworben worden sei.

Lt. Unternehmer sei der Kehrbezirk der politische Bezirk und für diesen seien 5 Rauchfangkehrerbetriebe gegeben. Lt. Abfrage bei der Rauchfangkehrerinnung seien es derzeit nur 4 Betriebe. Lt. Bf vom 19.11.2012 besitze eine Firma zwei Betriebe und daher die Differenz in der Anzahl.

Gem. **§ 121 Abs. 1 GewO 1994** muss für die Ausübung eines Rauchfangkehrergewerbes ein **Bedarf** vorliegen, wobei pro Gebiet die wirtschaftliche Lebensfähigkeit von mindestens 2 Betrieben mit je 2 Arbeitnehmern gewährleistet sein muss.

Gem. **§ 124 letzter Satz GewO** hat ein Objektinhaber zwar grundsätzlich die Möglichkeit außerhalb der Heizperiode zu einem Rauchfangkehrer eines angrenzenden Kehrgebietes zu wechseln, doch können ihm diesfalls Wegkosten verrechnet werden. Zusätzlich hat der bisherige Rauchfangkehrer einen Kehrbericht an die Gemeinde zu erstellen. Dies hat zur Folge, dass die Möglichkeit des Wechsels nur sehr selten in Anspruch genommen wird.

Zusammenfassend sei somit ein „de-facto-Gebietsschutz“ gegeben.

Dieser Bedarf und somit auch die geschützte Marktposition müsse auch für den erworbenen Betrieb bestanden haben.

Aus diesem Grund bestehe auch keine Konkurrenz zu anderen Betrieben, wie dies bei anderen Gewerben der Fall ist.

Rechnerische Darstellung:

abnutzbarer Firmenwert bisher	561.002,68 €
davon nicht abnutzbarer immaterieller Anteil	-140.251,00 €
verbleibender abnutzbarer Firmenwert lt. Bp	420.751,68 €
Abschreibungsdauer 15 Jahre	
AfA lt. Bp	28.050,11 €
½ AfA lt. Bp	14.025,06 €
½ AfA bisher	18.700,09 €
Differenz	4.675,03 €

Folgender **Aktenvermerk vom 5.11.2012 der steuerlichen Vertretung** wurde am 19.11.2012 bei der Schlussbesprechung der Bp überreicht (nach Ansicht der Bp keine neuen Tatsachen):

Aktenvermerk

steuerliche Betriebsprüfung beim Bf

Erwerb eines nicht abschreibbaren firmenwertähnlichen Wirtschaftsgutes

Die BP bezieht sich auf die EStR RZ 2292a:

„Rauchfangkehrer sind aufgrund der gewerberechtlichen Rechtslage (§§ 120 ff GewO 1994) innerhalb des Kehrbezirkes von der Konkurrenz **durch andere Rauchfangkehrer außerhalb des Kehrbezirkes** weitestgehend abgesichert. **Diese geschützte Marktposition stellt keinen Firmenwert**, sondern ein nicht abnutzbares Recht dar. „...“

Diese Richtlinienbestimmung ist als Reaktion auf div. Erkenntnisse (zuletzt RV/2081-W/06 vom 4.2.2008) in die EStR aufgenommen worden.

Fakt ist, dass der Bf, ebenso wie vier andere Rauchfangkehrer (V1 F1, V2 F1, F3, F4) im Kehrbezirk Bezirk konzessioniert war und ist.

Damit war auch der Erwerb eine Konzession für den Kehrbezirk nicht möglich.

Im oben zitierten Erk. wird jeweils klargestellt, dass der Erwerber eines Betriebes laut Aktenlage eine Konzession erwarb: Mit dieser Konzession erwarb er das Recht, innerhalb eines bestimmten Kehrbezirkes zu betreuen.

Dieses Recht hatte der Bf bereits vor dem Erwerb des gegenständlichen Betriebes, sodass wohl ein weiterer Erwerb weder rechtlich (siehe § 121 Abs. 1 Z 1 GewO), noch faktisch möglich war.

Im Übrigen sei angemerkt, dass auch die anderen Rauchfangkehrer des Kehrbezirks in den vom Bf betreuten Gebieten tätig werden können (einen Gebietsschutz innerhalb eines Kehrbezirkes gibt es nicht).

Damit handelt es sich bei dem Erwerb des Kundenstocks um einen Firmenwert im Sinne der Definitionen zu § 8 EStG (siehe zur Definition des Firmenwertes RZ 2287 ff EStR).

Mit am 29. November 2012 zugestellten **Bescheiden** vom **26. November 2012** nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die **Einkommensteuer 2010** gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid.

In der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid wurde auf die Feststellungen der Prüfung und den Prüfungsbericht verwiesen und die Ausübung des Ermessens mit den nicht bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkungen begründet.

Im neuen **Einkommensteuerbescheid 2010** vom **26. November 2012** erhöhte das Finanzamt den Gewinn aus Gewerbebetrieb von 642,68 € auf 4.709,96 €, stellte ein Einkommen von 3.647,96 € fest und setzte die Einkommensteuer unverändert mit 0,00 € fest.

Mit am 27. Dezember 2012 beim Finanzamt eingelangtem Schriftsatz vom 21. Dezember 2012 beantragte der Bf die Verlängerung der Berufungsfrist bis 8. Februar 2013.

Mit am 7. Februar 2013 beim Finanzamt eingelangtem **Schriftsatz** vom **6. Februar 2013** erhob der Bf **Berufung** gegen den **Einkommensteuerbescheid 2010** vom 26. November 2012 und beantragte im Wesentlichen mit der gleichen Begründung wie für das Folgejahr

2011 (s.u.) die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie im ursprünglichen Bescheid vom 1. Juni 2011 mit 642,68 € festzusetzen.

In der am **22. März 2013** mit FinanzOnline elektronisch dem Finanzamt übermittelten **Einkommensteuererklärung** für das Jahr **2011** erklärte der Bf einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 80.034,52 € , wobei er unter der Kennzahl KZ 9130 Abschreibungen auf das Anlagevermögen in Höhe von insgesamt 67.935,55 € geltend machte.

Mit **Bescheid** vom **12. April 2013** wurde der Bf mit einem Einkommen von 80.625,62 € erklärungsgemäß zur **Einkommensteuer 2011** veranlagt und die Einkommensteuer mit 30.197,00 € festgesetzt.

Mit jeweils am 8. April 2014 zugestellten **Bescheiden** vom **4. April 2014** hob das Finanzamt den **Einkommensteuerbescheid 2011** vom 12. April 2013 gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Sachbescheid.

Die Rechtswidrigkeit begründete das Finanzamt im **Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO** mit der im aufgehobenen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 12. April 2013 vorgenommenen Abschreibung des Firmenwertes und immateriellen Wirtschaftsgutes und verwies dazu auf Tz 2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 23. („32.“) November 2012. Wegen der nicht nur geringfügigen steuerlichen Auswirkungen überwiege bei der Ermessensübung nach § 20 BAO das Interesse an die Rechtsrichtigkeit jenes an der Rechtsbeständigkeit.

Im neuen **Einkommensteuerbescheid 2011** vom **4. April 2014** erhöhte das Finanzamt im Wesentlichen sinngemäß mit folgender Begründung den Gewinn aus Gewerbebetrieb auf 89.384,59 €, stellte ein Einkommen von 89.975,69 € fest und setzte die Einkommensteuer mit 34.872,00 € fest, woraus sich eine Abgabennachforderung von 4.675,00 € ergab:

Der bisherige Ansatz der AfA Firmenwert und immaterielles Wirtschaftsgut habe sich als nicht richtig erwiesen. Rauchfangkehrer seien auf Grund der gewerberechtlichen Rechtslage (§§ 120 ff GewO 1994) innerhalb des Kehrbezirkes von Konkurrenz durch andere Rauchfangkehrer außerhalb des Kehrbezirkes weitestgehend abgeschirmt. Diese geschützte Marktposition stelle keinen Firmenwert, sondern ein nicht abnutzbares Recht dar. Werde bei Übernahme eines Rauchfangkehrerbetriebes eine Zahlung für einen Kundenstock oder unter einer ähnlichen Bezeichnung geleistet, stelle dies auch eine Abgeltung für die Einräumung des begünstigten Marktzuganges dar und unterliege insoweit als Anschaffungskosten für ein immaterielles (firmenwertähnliches) Wirtschaftsgut keiner Abnutzung. Es bestünden keine Bedenken, den auf dieses immaterielle Wirtschaftsgut entfallenden Anteil mit 25 % des gesamten Kaufpreises des Rauchfangkehrerbetriebes anzusetzen.

Auf Tz 2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 23. November 2012 werde verwiesen.

Mit **Schriftsatz** vom **6. Mai 2014** erhob der Bf **Beschwerde** gegen die Bescheide vom 4. April 2014 betreffend **Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011** gemäß

§ 299 BAO und betreffend die **Einkommensteuer 2011** und beantragte die Durchführung einer **mündlichen Verhandlung** vor dem **Senat** und im Wesentlichen mit folgender Begründung sinngemäß die Aufhebung des Bescheides nach § 299 BAO und Ansatz der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der ursprünglich erklärten Höhe:

Zur Aufhebung gemäß § 299 BAO

Das Finanzamt begründe die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 mit Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen, das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung überwiege gegenüber dem Interesse auf Rechtsbeständigkeit, die steuerlichen Auswirkungen seien nicht geringfügig. Zur Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 12.4.2013 wird auf den Bericht der Außenprüfung vom 23.11.2012 verwiesen.

Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 sei nach Ansicht des Bf schon deshalb nicht zulässig, weil die Rechtsrichtigkeit noch gar nicht geklärt sei:

Die vom Bf gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 26. November 2012 binnen verlängerter Rechtsmittelfrist am 6. Februar 2013 eingebrachte Berufung sei nämlich noch nicht bearbeitet worden. Eine Aufhebung nach § 299 BAO könne aber nur dann erfolgen, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Dass die Behörde hier eine Ermessensentscheidung einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen trifft und gleichzeitig die Entscheidung in einem laufenden Rechtsmittelverfahren weiter hinauszögert bzw. auf ein weiteres Jahr ausdehnt, könne weder zweckmäßig noch billig sein und sei daher durch § 20 BAO nicht gedeckt. Der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 4. April 2014 sei daher rechtswidrig.

Zum Einkommensteuerbescheid 2011:

Der geänderte Einkommensteuerbescheid 2011 vom 4. April 2014 sei wie folgt begründet:

„Der Spruch des Bescheide erweist sich nicht als richtig, weil der Ansatz der Afa Firmenwert und immaterielles Wirtschaftsgut nicht stimmen. Rauchfangkehrer sind auf Grund der gewerblichen Rechtslage (§§ 120 ff GewO 1994) innerhalb des Kehrbezirkes von Konkurrenz durch andere Rauchfangkehrer außerhalb des Kehrbezirkes weitestgehend abgesichert. Diese geschützte Marktposition stellt keinen Firmenwert, sondern ein nicht abnutzbares Recht dar. Wird bei der Übernahme eines Rauchfangkehrerbetriebes eine Zahlung für einen Kundenstock oder unter einer ähnlichen Bezeichnung geleistet, stellt diese auch eine Abgeltung für die Einräumung des begünstigten Marktzuganges dar und unterliegt insoweit als Anschaffungskosten für ein immaterielles (firmenwertähnliches) Wirtschaftsgut keiner Abnutzung. Es bestehen keine Bedenken, den auf dieses immaterielle Wirtschaftsgut entfallenden Anteil mit 25% des gesamten Kaufpreises des Rauchfangkehrerbetriebes anzusetzen. Siehe auch Tz 2 vom Bericht der Außenprüfung vom 23.11.2012“

Im Zuge der 2012 durchgeführten steuerlichen Betriebsprüfung für die Jahre 2008 bis 2010, auf deren Bericht in der Bescheidbegründung verwiesen wird, sei von der Betriebsprüferin festgestellt worden, dass der mit Vertrag vom 31.8.2010 erworbene

Firmenwert nicht zur Gänze der Abschreibung zugänglich sei, sondern - RZ 2292 a der EStR folgend - ein Teil von 25% des Firmenwertes ein immaterielles, nicht abschreibbares Wirtschaftsgut darstelle, weil dieser Anteil auf die Einräumung eines begünstigten Marktzuganges entfalle.

In RZ 2292a EStR werde ausgeführt, dass Rauchfangkehrer auf Grund der gewerberechtlichen Rechtslage innerhalb eines Kehrbezirkes von **Konkurrenz durch andere Rauchfangkehrer außerhalb des Kehrbezirkes** weitestgehend abgeschirmt seien. Bei Übernahme eines Rauchfangkehrerbetriebes entfalle daher ein Teil des für einen „Kundenstock“ bezahlten Entgeltes auf die geschützte Marktposition und stelle ein nicht abnutzbares Recht dar, wobei der Anteil für dieses nicht abnutzbare Recht am Firmenwert mit 25 % angenommen werden könne.

Dies erscheine grundsätzlich logisch und sei eine durchaus nachvollziehbare Reaktion auf diverse Entscheidungen (zuletzt **UFS 4.2.2008, RV/2081-W/06**).

Im **konkreten Fall** des Erwerbes des gegenständlichen Betriebes durch den Bf sei tatsächlich jedoch keine Konzession übernommen worden. Dies wäre auch aufgrund der Bestimmung des § 121 Abs.1 Z 1 GewO gar nicht möglich gewesen, weil der **Bf bereits vor Erwerb des gegenständlichen Betriebes über eine Rauchfangkehrerkonzession in dem Kehrbezirk (politischer Bezirk) verfügt** habe. Sowohl sein eigener Stammbetrieb (Kunden überwiegend in U1, U2, U3 und U4) als auch der erworbene Betrieb (Kunden überwiegend in den Ortschaften K1, K2, K3, Bezirk und K5) liegen bzw. lagen im politischen Bezirk Bezirk.

Gemäß **§ 121 Abs. 1 Z 1 GewO** könne eine Rauchfangkehrerkonzession nur dann erteilt werden, wenn der **Anmelder nicht schon im selben** oder in zwei verschiedenen **Kehrgebieten das Rauchfangkehrergewerbe als Gewerbeinhaber ausübt....“**.

Da der Bf schon vor dem Erwerb des gegenständlichen Betriebes im Kehrbezirk eine Konzession innehatte, habe er schon von Gesetzes wegen keine weitere Konzession für diesen Bezirk erwerben können. Der Bf hätte auch mit seiner Konzession in den Ortschaften K1, K2, K3, Bezirk und K5 kehren dürfen, weil diese in seinem Kehrbezirk liegen. Zu diesem Zweck hätte er nicht erst den gegenständlichen Betrieb erwerben müssen. Der Erwerb des gegenständlichen Betriebes sei erfolgt, um sich den Kundenstock in den von diesem Betrieb betreuten Ortschaften nicht mühsam aufbauen zu müssen.

In den RZ 2292a EStR zu Grunde liegenden Entscheidungen gehe es ausschließlich um solche Fälle, in denen vorher keine Konzession erteilt worden war und in denen der Erwerber des Betriebes gleichzeitig mit dem Erwerb des Betriebes auch die Konzession erwirbt. Der Sachverhalt des gegenständlichen Falles – Erwerb eines zusätzlichen Rauchfangkehrerbetriebes, der im selben Kehrbezirk wie der Stammbetrieb liegt und bereits vor dem Erwerb vorhandene Konzession für diesen Betrieb - unterscheide sich wesentlich von den Sachverhalten der oben genannten Erkenntnisse. Für den gegenständlichen Fall bedürfe es daher einer gesonderten rechtlichen Würdigung, es könne nicht einfach das Ergebnis ganz anders gelagerter Fälle auch auf diesen angewandt werden.

Die **geschützte Marktposition** sei im Fall des Bf **bereits durch den Stammbetrieb gewährleistet** und lediglich der Kundenstock - weitere Kunden im selben Kehrbezirk - sei dazu erworben worden. Die Übernahme eines Kundenstocks im gleichen Kehrbezirk schütze den Bf nicht davor, dass einem anderen Rauchfangkehrer eine Konzession für „seinen“ Kehrbezirk erteilt wird. Anders verhielte es sich, wenn der Bf als Erwerber noch keine Konzession hätte bzw. einen Betrieb in einem zweiten Kehrbezirk erwerben würde, für den er bisher keine Konzession hatte, was allerdings im gegenständlichen Fall nicht zutreffe.

Die Betriebsprüferin behaupte in der Beilage zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23.11.2012, dass mit den dazu erworbenen Kunden auch ein neues Kehrgebiet erworben worden sei. Dieser Argumentation könne nicht gefolgt werden - zwar befinden sich die zu kehrenden Objekte der Kunden des erworbenen Betriebes überwiegend in anderen Ortschaften als jene der Kunden des Stammbetriebes des Bf. Sämtliche Ortschaften befinden sich aber im **selben politischen Bezirk** und somit im **selben Kehrbezirk**, wodurch der Bf die neu „erworbenen“ Kunden auch mit seiner vor dem Erwerb des gegenständlichen Betriebes bestehenden Konzession bedienen hätte können. Damit gehe auch die Argumentation der Betriebsprüferin, dass ein „de-facto-Gebietsschutz“ aufgrund der sehr eingeschränkten Möglichkeit eines Objektinhabers zu einem Rauchfangkehrer eines angrenzenden Kehrgebietes zu wechseln, bestehe, ins Leere, weil der Bf schon im selben Kehrgebiet wie der dazu erworbene Betrieb tätig gewesen sei und nicht in einem angrenzenden Kehrgebiet. Diese wesentliche Tatsache sei von der Betriebsprüferin jedoch schlichtweg ignoriert worden, was letztlich zu einer falschen Rechtsauslegung geführt habe.

Schließlich schreibe die Betriebsprüferin selbst, dass lt. Abfrage bei der Rauchfangkehrerinnung derzeit 4 Betriebe im Kehrbezirk Bezirk bestehen - somit haben Objektinhaber im Bezirk freie Wahl zwischen 4 Rauchfangkehrerbetrieben in ihrem eigenen Kehrbezirk. Der Wechsel zu einem Rauchfangkehrer aus einem angrenzenden Kehrbezirk wäre ebenso möglich, wenn auch erschwert. Der „Gebietsschutz“ gelte für Rauchfangkehrer innerhalb eines Kehrbezirkes gegenüber anderen Rauchfangkehrern aus angrenzenden Kehrbezirken, aber nicht im Verhältnis der einzelnen Betriebe im selben Kehrbezirk zueinander. Erwerbe nun einer dieser Betriebe einen anderen Betrieb innerhalb des eigenen Kehrbezirkes, vermindere sich zwar die Zahl der Konkurrenten in seinem Kehrbezirk - solange seitens der Innung keine neue Konzession an einen weiteren, „neuen“ Rauchfangkehrerbetrieb vergeben wird. Eine zusätzliche Konzession könne er aber weder rechtlich noch faktisch erwerben, weil er diese bereits besitzt.

Der vom Bf erworbene Kundenstock des gegenständlichen Betriebes sei daher zu 100 % der Firmenwertabschreibung im Sinne des § 8 EStG zugänglich, weil keine weitere Konzession erworben worden sei.

Mit drei gesonderten, am 27. bzw. 26. Juni 2014 zugestellten

Beschwerdevorentscheidungen vom 24. Juni 2014 wies das Finanzamt die Beschwerden vom 6. Februar 2013 und 6. Mai 2014 **betreffend die Einkommensteuer**

2010 und die **Aufhebung** gemäß **§ 299 BAO** der **Einkommensteuer 2011** und betreffend die **Einkommensteuer 2011** mit folgender am 26. Juni 2014 zugestellten gesonderten Begründung ab:

1. **Einkommensteuer 2010 und 2011**

In der **Beschwerde** (bzw. in den beiden Beschwerden) werde (zusammengefasst) ausgeführt, der Bf habe bereits vor Erwerb des gegenständlichen Rauchfangkehrerbetriebes eine Konzession im selben Kehrbezirk besessen. Eine weitere Konzessionserteilung für denselben Kehrbezirk sei nach § 121 Abs. 1 Z 1 GewO daher gar nicht möglich gewesen. Die geschützte Marktposition, die durch die GewO verschafft werde, sei daher bereits durch den Stammbetrieb gewährleistet. Durch den Kauf des weiteren Betriebes sei lediglich der Kundenstock erweitert worden. Die Aussagen der RZ 2292a EStR seien daher nicht anwendbar, weil diese vom Erwerb einer Konzession und somit von einer geschützten Marktposition ausgingen.

Eine andere Beurteilung könne nur dann gelten, wenn der Bf einen Betrieb in einem anderen Kehrbezirk erworben hätte.

Den Beschwerdeaussführungen sei nach **Ansicht des Finanzamtes** aus folgenden Erwägungen nicht zu folgen:

Der Bf habe im Jahr 2010 entgeltlich einen Rauchfangkehrerbetrieb erworben. Im Rahmen des Gesamtkaufpreises habe der Bf für den Kundenstock 561.002,68 € bezahlt. Die Kosten für den Kundenstock habe der Bf als Firmenwert aktiviert und die Abschreibung gemäß **§ 8 Abs. 3 EStG 1988** auf 15 Jahre verteilt.

*Gemäß **§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988** sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.*

*Gemäß **§ 8 Abs. 3 EStG 1988** sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben gleichmäßig auf 15 Jahre abzusetzen.*

Um jedoch von den Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes eine AfA vornehmen zu können, muss dieses der Abnutzung oder der Substanzverringerung unterliegen. Dies ist dann der Fall, wenn der Wert des Wirtschaftsguts durch die Benutzung allmählich aufgezehrt wird, sei es, dass es durch den Gebrauch in seiner Substanz immer mehr vermindert und schließlich ganz aufgebraucht wird oder dass es durch seine Verwendung oder Nutzung in seiner Gebrauchsfähigkeit immer mehr herabgesetzt wird, bis es schließlich seine Fähigkeit, nutzbringend verwendet zu werden, in so hohem Maß eingebüßt hat, dass seine weitere betriebliche Verwendung nicht mehr zweckmäßig erscheint.

§ 121 GewO normiert die besonderen Voraussetzungen, unter denen das Gewerbe eines Rauchfangkehrers betrieben werden kann:

Abs. 1 : Das Gewerbe der Rauchfangkehrer darf nur von natürlichen Personen oder eingetragenen Personengesellschaften, deren persönlich haftende Gesellschafter natürliche Personen sind, ausgeübt werden. Die Ausübung des Gewerbes der Rauchfangkehrer erfordert weites,

1. dass der Anmelder nicht schon im selben oder in zwei verschiedenen Kehrgebieten das Rauchfangkehrergewerbe als Gewerbeinhaber ausübt oder als Geschäftsführer oder Filialgeschäftsführer im Rauchfangkehrergewerbe tätig ist.

Abs. 2 : Bei der Feststellung des Bedarfes ist vom gegenwärtigen und dem zu erwartenden Bedarf auszugehen.

Das bedeute, dass das Vorliegen eines Bedarfs Voraussetzung für die Erteilung der Gewerbeberechtigung ist, wobei das Gesetz verlangt, dass dessen Festlegung vom gegenwärtigen und zu erwartenden Bedarf abhängig ist.

§ 123 Abs. 1 GewO: Der Landeshauptmann hat durch Verordnung eine gebietsweise Abgrenzung für die Ausübung des Rauchfangkehrergewerbes zu verfügen. In dieser Verordnung sind die Grenzen der Kehrgebiete so festzulegen, dass die feuerpolizeilichen Aufgaben entsprechend wahrgenommen werden können und dass innerhalb eines Kehrgebietes die **wirtschaftliche Lebensfähigkeit von mindestens zwei Rauchfangkehrerbetrieben mit mindestens je zwei hauptberuflich beschäftigten Arbeitnehmern gewährleistet ist.** Erfordert der im zweiten Satz festgelegte Grundsatz infolge der topographischen Verhältnisse und der Siedlungsdichte in einem Gebiet die Festlegung eines Kehrgebietes in einer Größe, die die Ausübung des Rauchfangkehrergewerbes durch unverhältnismäßig lange Anfahrtswege erschweren würde, kann der Landeshauptmann ein Kehrgebiet nur für einen Rauchfangkehrerbetrieb einrichten.

Abs. 2: Für die Ausübung des Rauchfangkehrergewerbes dürfen nur Gewerbeanmeldungen erstattet werden, die die Ausführung von Tätigkeiten gemäß § 120 Abs. 1 auf das betreffende Kehrgebiet einschränken. Bei Gefahr im Verzug, im Fall eines Auftrages gemäß § 122 Abs. 2 oder im Fall des Wechsels in ein anderes Kehrgebiet gemäß § 124 ist jedoch die Verrichtung von Tätigkeiten gemäß § 120 Abs. 1 auch außerhalb des Kehrgebietes zulässig. Wird die Abgrenzung des Kehrgebietes nach Erlangung der Gewerbeberechtigung geändert, dann gilt die Gewerbeberechtigung als auf das Kehrgebiet, für das der Standort der Gewerbeberechtigung begründet wurde, in seiner geänderten Abgrenzung eingeschränkt.

Abs. 4: Vor der Verfügung der gebietsweisen Abgrenzung sind die zuständige Landesinnung der Rauchfangkehrer und die berührten Gemeinden zu hören. Die Anhörung der berührten Gemeinden kann entfallen, wenn vor der Verfügung der gebietsweisen Abgrenzung eine Anhörung der bestehenden Interessenvertretungen der Gemeinden erfolgt ist und jede der berührten Gemeinden Mitglied einer der angehörteten Interessenvertretungen ist.

§ 124 GewO normiert:

Im Fall des Wechsels des für ein Kehrobjekt beauftragten Rauchfangkehrers hat der bisher beauftragte Rauchfangkehrer unverzüglich einen schriftlichen Bericht über die zuletzt erfolgte Kehrung und über den Zustand des Kehrobjektes an den für die Zukunft beauftragten Rauchfangkehrer, an die Gemeinde und an die Inhaber des Kehrobjektes zu übermitteln. Der Wechsel des Rauchfangkehrers darf nicht während der Heizperiode und nicht später als vier Wochen vor dem nächstfolgenden Kehrtermin vorgenommen werden.

Gibt es in dem jeweiligen Kehrgebiet nicht mehr als zwei Rauchfangkehrer, so ist der Wechsel in ein anderes Kehrgebiet zulässig. Im Falle eines Wechsels des Rauchfangkehrers ist für den Kunden jedoch zu beachten, dass der "neue" Rauchfangkehrer die Möglichkeit hat, die Wegekosten, die im Normalfall in der Objektgebühr enthalten sind, gesondert in Rechnung zu stellen. Ebenso sind die Kosten des Berichts vom Kunden zu tragen. Der Wechsel in ein anderes Kehrgebiet ist weiters nur zulässig, wenn in einem Kehrgebiet nicht mehr als zwei Rauchfangkehrer sind. Dies hat zur Folge, dass ein Wechsel in ein anderes Kehrgebiet zwar möglich ist, für den Objekthinhaber aber wesentliche Mehrkosten entstehen, so dass ein **tatsächlicher Wechsel** nur **ganz selten** in Anspruch genommen wird.

Gleichzeitig bedeute dies aber auch, dass nicht nur potentielle Kunden abwandern, sondern mit gleicher Wahrscheinlichkeit auch Bewohner eines fremden Kehrgebietes "zuwandern" können. Es liege somit zumindest ein de-facto-Gebietsschutz vor. Unbestritten sei, dass für die Kunden ein Wechsel innerhalb des Bezirks jederzeit möglich ist (aber - wie vorhin ausgeführt - eben nur ganz selten in Anspruch genommen wird).

Die Beschwerdeausführungen seien wohl hinsichtlich der Aussage zutreffend, mit dem Erwerb des gegenständlichen Rauchfangkehrerbetriebes durch den Bf sei keine Konzession übernommen worden. Diese Tatsache bedeute aber nicht, dass deswegen schon von einer Abnutzbarkeit des im Kaufpreis des Betriebes enthaltenen Wirtschaftsgutes „Kundenstock“ bzw. „Firmenwert“ auszugehen ist. Eine Abnutzbarkeit sei vielmehr nur dann gegeben, wenn der Wert des Wirtschaftsguts durch die Benutzung allmählich aufgezehrt wird, sei es, dass es durch den Gebrauch in seiner Substanz immer mehr vermindert und schließlich ganz aufgebraucht wird oder dass es durch seine Verwendung oder Nutzung in seiner Gebrauchsfähigkeit immer mehr herabgesetzt wird, bis es schließlich seine Fähigkeit, nutzbringend verwendet zu werden, in so hohem Maß eingebüßt hat, dass seine weitere betriebliche Verwendung nicht mehr zweckmäßig erscheint.

Diese Voraussetzung treffe im vorliegenden Fall nicht zu: Denn anders als bei sonstigen Unternehmen liege hier zweifellos ein „de-facto-Gebietsschutz“ vor, weil eine Abwanderung von Kunden bzw. ein Wechsel in ein anderes Kehrgebiet seitens der Kunden (aufgrund der für den Objekthinhaber bzw. Kunden damit verbundenen erheblichen Mehrkosten) nur ganz selten in Anspruch genommen wird.

Die Vorgangsweise der Außenprüfung, im Sinne der Verwaltungspraxis (Rz 2292a EStR 2000) zu handeln und die anlässlich der Übernahme eines Rauchfangkehrerbetriebes

für einen „Kundenstock“ bzw. „Firmenwert“ geleistete Zahlung in dem Sinne zu deuten, dass diese auch eine Abgeltung für die Einräumung des begünstigten Marktzuganges darstellt und insoweit als Anschaffungskosten für ein immaterielles (firmenwertähnliches) Wirtschaftsgut keiner Abnutzung unterliegt, könne somit nicht beanstandet werden.

Auch die von der Außenprüfung gewählte Methode - im Sinne der o. a. Rz 2292a EStR 2000 - den auf dieses immaterielle Wirtschaftsgut entfallenden Anteil grundsätzlich mit 25 % des gesamten Kaufpreises des Rauchfangkehrerbetriebes anzusetzen, sei ebenfalls nicht zu rügen.

Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gem. § 299 BAO:

In der Begründung des Aufhebungsbescheides werde angeführt, der Einkommensteuerbescheid 2011 werde wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben.

In der Beschwerde werde dagegen vorgebracht, der Bescheid sei nicht rechtswidrig gewesen bzw. die Rechtsrichtigkeit sei noch gar nicht geklärt.

Dazu sei Folgendes auszuführen:-

Die Anwendung des Aufhebungstatbestandes des § 299 BAO habe zur Voraussetzung, dass der Bescheid inhaltlich rechtswidrig ist. Der Inhalt eines Bescheides sei in diesem Sinn dann rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, also nicht dem Gesetz entspricht (Ritz BAO⁵, § 299, Tz 10). Rechtswidrigkeit sei dabei nicht nur gegeben, wenn eine Rechtsvorschrift unzutreffend ausgelegt oder übersehen wurde, sondern auch, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden; dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde zurückzuführen ist. Von der Gewissheit der Rechtswidrigkeit könne ausgegangen werden, wenn die steuerlichen Auswirkungen von Feststellungen, die die Abgabenbehörde aufgrund eines Ermittlungsverfahrens getroffen hat, zu einer anderen als der bisher bescheidmäßig festgesetzten Abgabe führen. Die Aufhebung setze somit die vorherige Klärung, d.h. die Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes und der Rechtslage voraus.

Im Rahmen der Bescheidebegründung gem. § 93 Abs. 3 lit. a BAO sei schließlich jener entscheidungsrelevante Sachverhalt anzuführen, den die Behörde als erwiesen annimmt und Annahme der Rechtswidrigkeit des Bescheides herangezogen hat.

Die Aufhebung liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Die dafür notwendige Abwägung der ermessensrelevanten Umstände sei somit in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen.

Der angefochtene Aufhebungsbescheid weise sämtliche o. a. und erläuterten Voraussetzungen auf. Der Begründung sei insbesondere auch zu entnehmen, weshalb von der Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides auszugehen ist: Diese besteht in der (unzulässigen) Abschreibung des „Firmenwertes“. Verwiesen wurde auch auf Tz 2 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23. 11. 2012.

Im Sinne der o. a. Ausführungen sei daher eindeutig von der Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides auszugehen, sodass die Aufhebung gem. § 299 BAO zu Recht erfolgt sei.

Mit am 10. Juli 2014 beim Finanzamt eingelangtem **Schriftsatz vom 8. Juli 2014** stellte der Bf einen **Vorlageantrag** betreffend die **Aufhebung gem. § 299 BAO** des Einkommensteuerbescheides **2011** und die **Einkommensteuer 2010 und 2011** und führte sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Das Finanzamt zitiere in der Beschwerdevorentscheidung unter anderem § 124 GewO und merke dazu an, dass bei einem Rauchfangkehrerwechsel der neue Rauchfangkehrer Wegekosten gesondert in Rechnung stellen könne. Daraus werde dann auch gleich abgeleitet, aufgrund der wesentlichen Mehrkosten für den Kunden würde ein tatsächlicher Wechsel nur ganz selten in Anspruch genommen. Es mag stimmen, dass es dem Rauchfangkehrer bei Kundenwechsel möglich ist, dem Kunden eine Wegegebühr zu verrechnen – verpflichtet sei er dazu allerdings nicht (kann verrechnet werden). Zudem sei die Verrechnung einer Wegegebühr nur dann gestattet, wenn sich der Betrieb des neuen Rauchfangkehrers in einem anderen Kehrbezirk (in einem anderen politischen Bezirk) befindet als das zu kehrende Objekt. Dass Unternehmen zur Kundengewinnung auf die Verrechnung bestimmter Gebühren verzichten, sei nicht ungewöhnlich und nicht a priori auszuschließen. Eine gegenteilige Behauptung widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, denen zu Folge nicht regionale, sondern durchaus auch weiter entfernte Unternehmen beschäftigt werden, wenn sie gleiche oder bessere Konditionen anbieten.

Fakt und dem Finanzamt aufgrund vorliegender Unterlagen auch bekannt sei, dass tatsächlich ein erheblicher Teil jener Kunden, die der Bf vom gegenständlichen Betrieb erworben hat, gleich zu Beginn verloren gegangen sind, d.h. von ihrem Recht, den Rauchfangkehrer zu wechseln, Gebrauch gemacht haben:

Jahr	Verlorene Kunden in % des Umsatzes nur bezogen auf den erworbenen Betrieb		
2011		6,03 %	
2012		1,62 %	
2011 – 2012 gesamt		7,65 %	

Die Anschaffungskosten für den Firmenwert des gegenständlichen Betriebes seien nach dem Umsatz bemessen worden.

Die Begründung des Finanzamtes, das nicht näher bezeichne, ein Wechsel würde nur „ganz selten“ in Anspruch genommen, sei damit durch faktische Ereignisse widerlegt: Da in zwei Jahren 7,65 % der Kunden des erworbenen Betriebes weggegangen sind, könne man wohl nicht, von ganz selten vorkommenden Rauchfangkehrerwechseln sprechen.

Damit sei die Begründung, auf die die Behörde aufbaut, und die offenbar auch Grundlage der Einkommensteuerrichtlinien RZ 2292 a ist, nicht zutreffend - da hier, so wie in der Beschwerdevorentscheidung, von de- facto- Gebietsschutz ausgegangen werde.

Aufgrund der wirtschaftlichen Gegebenheiten und im besonderen Fall des Bf durch den Wegfall von Kunden sei diese Annahme jedoch widerlegt.

Insofern seien die Feststellungen der Behörde aufgrund mangelhafter Sachverhaltserhebungen erfolgt, weil unterstellt werde, bei einem Rauchfangkehrerbetrieb komme es zu keinem Kundenverlust, was jedenfalls - belegt auch durch die offengelegten Erklärungen samt Beilagen - auf den Bf nicht zutreffe.

Darüber hinaus habe es auch im Bereich der „eigenen“ Kunden des Bf – also jenen Kunden, die er nicht mit dem gegenständlichen Betrieb erworben hat - immer wieder Wechsel zu anderen Rauchfangkehrern gegeben. Die Annahmen, die auf Basis von Verhältnissen zu Beginn der 2000er Jahre aufgrund einer Entscheidung des UFS im Jahr 2009 Eingang in die Einkommensteuerrichtlinien gefunden und an die sich das Finanzamt offenbar auch bei Rechtsmittelentscheidungen gebunden fühle, seien heute faktisch nicht mehr gegeben.

Der guten Ordnung halber sei angemerkt, dass Rauchfangkehrer bis Ende 1995 eine Monopolstellung bei Ihren Kunden hatten. Ab dem Jahr 1996 habe es „Mehrmeisterkehrbezirke“, d.h. Kehrbezirke mit mindestens zwei oder mehr Rauchfangkehrermeistern gegeben. Damals seien auch die zuvor eigenständigen Kehrbezirke des Stammbetriebes des Bf und des gegenständlichen Betriebes zu einem Kehrbezirk zusammengelegt worden. Seit dem Jahr 2002 sei jeder politische Bezirk ein „Mehrmeisterkehrbezirk“, in dem jeder Kunde einen beliebigen Rauchfangkehrer aus seinem Bezirk wählen kann. Unter bestimmten Voraussetzung könne der Kunde auch einen Rauchfangkehrer aus einem angrenzenden Kehrbezirk wählen.

Angesichts der sukzessiven Umsetzung des Grundsatzes der Erwerbsfreiheit in der EU, der Österreich nunmehr schon bald jubilarisch angehöre, sei auch nicht damit zu rechnen, dass, betrachte man andere Rechtsgebiete, nachhaltig mit einer Aufrechterhaltung des in den vergangenen Jahren bereits mehrfach gelockerten Gebietsschutzes bis ins Jahr 2025 gerechnet werden könne.

Grundlegendes Prinzip der steuerlichen Gewinnermittlung im Einkommensteuerrecht sei die möglichst präzise periodengerechte Besteuerung des in einer Periode erzeugten Gewinnes.

Wenn nun tatsächliche Ereignisse im Betrieb des Bf und in Zukunft absehbare Ereignisse darauf hindeuten, dass der derivative „Firmenwert“ der - wie vielfach vom VwGH dargestellt - nicht in Einzelkomponenten zerlegt werden kann, laufend an Wert verliere, stelle das Festhalten an einem Grundsatz, der auf anderen wirtschaftlichen Grundlagen beruhe, schon deshalb keine gültige Regel mehr dar, weil damit die Periodenrichtigkeit des Ergebnisses nicht mehr korrekt dargestellt werde, sondern sich

bei allfälliger Versilberung des „Restfirmenwertes“ im Jahr der Realisierung vermutlich ein entsprechender Verlust ergeben würde.

Schließlich sei festgehalten, dass die RZ 2292a der Einkommensteuerrichtlinien, die zum Teil in der abweisenden Berufungsvorentscheidung wiedergegeben werde, eine Reaktion auf die Entscheidung UFS 04.02.2008, GZ RV/2081-W/06, gewesen sei.

Dieser Entscheidung sei, wie schon in den Berufungen ausgeführt, deshalb ein nicht vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde gelegen, weil in dem Entscheidungsfall ein Rauchfangkehrerbetrieb samt Konzession erworben worden sei. Der Bf habe dahingegen lediglich einen Kundenstock, der sich im gleichen Kehrbezirk befand, in dem der Bf bereits tätig war, erworben. Für die „zugekauften“ Kunden hätte der Bf auch vor Übernahme des Kundenstockes tätig sein können. Elemente eines „Konzessionskaufes“ seien im gegenständlichen Fall daher nicht vorgelegen.

Im auch dem Bf zugestellten **Vorlagebericht** vom **19. Mai 2015** beantragte das Finanzamt mit folgender Begründung die Abweisung der Beschwerde:

Nach Ansicht des Bf seien die Ausführungen in Rz 2292a EStR für den vorliegenden Fall nicht anzuwenden, weil diese den Erwerb bzw. die Übernahme einer Konzession voraussetzten. Der Bf habe bereits vor Erwerb des Rauchfangkehrerbetriebes im Jahr 2010 über eine Rauchfangkehrerkonzession in dem Kehrbezirk (politischer Bezirk), in dem sowohl sein eigener Stammbetrieb (Kunden überwiegend in U1, U2, U3 und U4) als auch der 2010 erworbene Betrieb (Kunden überwiegend in den Ortschaften K1, K2, K3, Bezirk und K5) liegt bzw lag, verfügt. Da der Bf somit bereits - vor dem Erwerb des weiteren Betriebes im Jahr 2010 - im Kehrbezirk eine Konzession besessen habe, habe er keine weitere Konzession für diesen Bezirk erwerben können. Der Erwerb des Betriebes im Jahr 2010 (bzw die Entrichtung eines Entgelts für den Kundenstock) sei deshalb erfolgt, um sich den Kundenstock in den von diesem Betrieb betreuten Ortschaften nicht mühsam aufbauen zu müssen.

Seitens des Finanzamtes werde der Argumentation des Bf nicht gefolgt:

Außer Streit stehe, dass mit dem Erwerb des neuen Betriebes im Jahr 2010 keine Konzession übernommen wurde. Es sei aber sehr wohl zu prüfen, ob bzw. in welchem Ausmaß von einer Abnutzbarkeit des im Kaufpreis des Betriebes enthaltenen Wirtschaftsgutes „Kundenstock“ bzw. „Firmenwert“ auszugehen ist.

Das Finanzamt vertrete die Auffassung, dass - im Gegensatz zu keinem Gebietsschutz unterliegenden Unternehmen - im vorliegenden Fall zweifellos von einem „de-facto-Gebietsschutz“ auszugehen sei, weil Kundenabwanderungen bzw. der Wechsel von Kunden in andere Kehrgebiete (unter anderem aufgrund der für die Kunden damit verbundenen Mehrkosten, aber auch aufgrund der begrenzten Wahlmöglichkeiten) eher selten vorkommen. Das Finanzamt erachtet es daher als zutreffend, dass die anlässlich der Übernahme des Rauchfangkehrerbetriebes für einen „Kundenstock“ geleistete Zahlung in dem Sinne gedeutet werde, dass diese auch eine Abgeltung für die Einräumung des begünstigten Marktzuganges darstellt und insoweit als

Anschaffungskosten für ein immaterielles (firmenwertähnliches) Wirtschaftsgut keiner Abnutzung unterliegt. Den Anteil dieses immateriellen Wirtschaftsgutes - im Sinne der Verwaltungspraxis (RZ 2292a EStR) - mit 25 % des gesamten Kaufpreises zu ermitteln, sei nach Auffassung des Finanzamtes nicht zu beanstanden.

Mit **Schreiben** vom **6. Feber 2018** forderte das **erkennende Gericht** das **Finanzamt** auf, zu den Ausführungen des Bf im Vorlageantrag eine Stellungnahme abzugeben.

Mit **Schreiben** vom **6. Februar 2018** richtete das **erkennende Gericht** Auskunftersuchen betreffend die Voraussetzungen für die Ausübung des Gewerbes als Rauchfangkehrer gemäß § 94 Z 55 GewO 1994 eingeschränkt auf das gegenständliche Kehrgebiet, Stellungnahmen zum Bedarf und Anzahl der 2010 bis 2017 aufrechten Gewerbeberechtigungen an die zuständige **Bezirkshauptmannschaft** und die **Landesinnung der Rauchfangkehrer**.

Mit **Schreiben** vom **7. Februar 2018** forderte das **erkennende Gericht** den Bf zur Beantwortung von Fragen und Vorlage von Unterlagen betreffend die mit dem Kaufvertrag übernommenen Mitarbeiter, Berechnung des Firmenwertes, Entwicklung der zu Grunde gelegten Parameter und Auflistung der Kunden auf.

Mit E-Mail vom **28. Feber 2018** übermittelte die **Bezirkshauptmannschaft** in Entsprechung des mit Schreiben vom 22. Feber 2018 präzisierten Ersuchens Unterlagen.

Mit E-Mail vom **2. März 2018** übermittelte das **Finanzamt** folgende **Stellungnahme** zum Vorlageantrag:

Der Bf weise zunächst darauf hin, ein erheblicher Teil der mit dem Betrieb erworbenen Kunden sei ihm gleich verloren gegangen, dh diese Kunden hätten von ihrem Recht Gebrauch gemacht, den Rauchfangkehrer zu wechseln. Diesen Hinweis habe der Bf mit einer Darstellung der in den Jahren 2011 -2012 verlorenen Kunden in % des Umsatzes (nur bezogen auf den übernommenen Betrieb) „untermauert“. Insgesamt habe der Umsatzrückgang in den Jahren 2011-2012 beim erworbenen Kundenstock 7,65% betragen.

Im Vorlageantrag fänden sich hingegen keine Ausführungen darüber, wie viele Kunden zum Bf „zugewandert“ sind bzw. wie viel der diesbezügliche Umsatzanteil beträgt.

Es werde daher angeregt, den Bf zu ersuchen, Folgendes bekannt zu geben:

Die Kundenab- und Zugänge bezogen auf den übernommenen Betrieb nach Zahl und prozentualem Anteil am Umsatz für die Jahre 2013 bis 2017.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei unstrittig davon auszugehen, dass im Kaufpreis für den erworbenen Kundenstock neben einer abnutzbaren **auch eine nicht abnutzbare Komponente** enthalten ist. Davon sei vor allem deshalb auszugehen, weil für sicherheitsrelevante Tätigkeiten im öffentlichen Auftrag (zB feuer- und baupolizeiliche Aufgaben) jedenfalls weiterhin ein Gebietsschutz bestehe. Es sei aber weiters anzunehmen, dass der Kaufpreis – allgemein – auch eine Abgeltung für die Einräumung des begünstigten Marktzuganges darstellt.

Schließlich sei noch auf folgende grundsätzliche Überlegung hinzuweisen:

Maßgeblich für die Beurteilung der strittigen Frage seien die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Erwerbes des Kundenstocks:

Im Jahr 2010 seien die Änderungen der GewO (insbesondere § 123) bezüglich der Lockerung des Gebietsschutzes nicht absehbar gewesen, sodass auch unter diesem Aspekt eine seitens der Abgabenbehörde vertretene nicht abnutzbare Komponente in Höhe von 25% als zutreffend erachtet werde.

Mit **Schreiben** vom **26. Feber 2018** teilte die **Landesinnung der Rauchfangkehrer** lediglich Folgendes mit:

Im Zeitraum 2010 bis 2017 habe sie 2 Stellungnahmen zum Bedarf abgegeben.

Im anfragegegenständlichen Kehrgebiet habe es im Jahr 2010 vier aufrechte und in den Jahren 2011 -2017 vier aufrechte Gewerbeberechtigungen und eine ruhende für Rauchfangkehrer gegeben.

Der Landesinnung lägen keine Erfahrungswerte über wechselnde Kunden vor, weil die Landesinnung unter Hinweis auf § 124 GewO über einen Wechsel nicht informiert werde. Sie könne deshalb auch nicht sagen, ob sich die Zu- und Abgänge durch den Rauchfangkehrer wechselnde Kunden ausgleichen.

Mit **Schriftsatz** vom **16. März 2018** legte der Bf Listen seiner Kunden mit den Adressen der gekehrten Objekte für die Jahre 2009 bis 2015 vor.

Aus der Beilage 1 ist ersichtlich, dass von den mit Kaufvertrag vom 31. August 2010 zu übernehmenden vier Mitarbeitern bei einem sofort die Trennung in beiderseitigem Einvernehmen erfolgte, zwei durch Kündigung des Bf am xy. Dezember 2010 (nach Wehrdienst und Behaltefrist) und 1. November 2011 ausgeschieden sind und der letzte durch eigene Kündigung als Dienstnehmer mit 15. Juni 2014.

Der Kaufpreis des Unternehmens sei branchenüblich mit 150% des Jahresumsatzes zuzüglich des Zeitwertes der Betriebs- und Geschäftsausstattung festgelegt worden. Die Umsätze, die mit den übernommenen Kunden in den Jahren 2011 bis 2017 erwirtschaftet worden sind, hätten sich wie folgt entwickelt:

	Umsätze abgerechnet über		Firmenwert
	Firma 4	Firma 1	Umsatz x 1,5
2011	345.565,93 €		518.348,90 €
2012	315.033,53 €		472.550,30 €
2013		305.999,56 €	458.999,34 €
2014		305.720,60 €	458.580,90 €
2015		299.851,09 e	449.776,64 €
2016		296.720,47 €	
2017		264.343,78 €	

Genaue Kundenlisten seien nicht möglich, weil Bestandskunden bei Kundenwechsel (zB Hausverkauf) nicht weiter geführt werden. Bestandskunden ohne Kehrleistung, die ohne Meldung zu einem Kollegen wechseln, würden oft erst im Zuge der feuerpolizeilichen Beschau als Wechselkunden erkannt.

Aus den zum 1. September 2010 übernommenen Ortschaften in den Jahren 2010 bis 2015 verlorene Kunden:

2010: 8, 2011: 108, 2012: 47, 2013: 54, 2014: 41 und 2015: 46

Aus fremden Ortschaften seien im Zeitraum 2010 bis 2015 hingegen nur 22 Kunden gewonnen worden.

Mit **Schreiben** vom **23. März 2018** brachte das **erkennende Gericht** dem **Finanzamt** und dem **Bf** die Schriftsätze des gerichtlichen Ermittlungsverfahrens zur Kenntnis und hielt dem Bf dabei vor, aus dem kontinuierlichen Anstieg der Jahressummen der Objekte von 2011 bis 2015 gehe hervor, dass in diesem Zeitraum der Verlust von Kunden durch den Zugewinn von Kunden mehr als kompensiert worden ist

Mit am 26. April 2018 durch Hinterlegung zugestelltem **Schreiben** vom **24. April 2018** übermittelte das **erkennende Gericht** dem **Bf** die Seiten 1 und 6 des Bescheides vom 21.12.2010, AZ und hielt dem Bf Folgendes vor:

Aus der angeschlossenen Teilablichte gehe hervor, dass die zuständige Bezirkshauptmannschaft im Einvernehmen mit der Landesinnung der Rauchfangkehrer im Jahr 2009 festgestellt habe, im Kehrgebiet xy sei der Bedarf nach Arbeiten des Rauchfangkehrergewerbes für 4 Kehrbetriebe gegeben und nach Ansicht der zuständigen Berufsbehörde lägen keine wesentlichen Tatsachen vor, die auf eine Änderung des Bedarfes schließen lassen, weil die teilweise Erstreckung der Fristen für die Feuerbeschau durch zusätzliche Aufgaben mehr als kompensiert werde.

Mit **E-Mail** vom **2. Mai 2018** gab das **Finanzamt** im Wesentlichen folgende Gegenäußerung zum Schriftsatz des Bf vom 16. März 2018 ab:

Der Umstand, dass mittlerweile sämtliche mit Kaufvertrag vom 31. August 2010 übernommenen Mitarbeiter aus dem Betrieb des Bf ausgeschieden sind, sei bemerkenswert.

Die Anzahl der aus den Ortschaften des übernommenen Betriebes verlorenen Kundschaften erscheine zwar relativ hoch. Diese Kundenabgänge dürften sich – nach einem einigermaßen hohen Wert im Jahr 2011- in den Folgejahren auf ein moderates Maß eingependelt haben.

Im Verhältnis zur Gesamtzahl der Kunden des übernommenen Betriebes seien diese Kundenabgänge nicht besonders dramatisch. Außerdem habe der Bf trotz Aufforderung die Anzahl der dazu gewonnenen Kunden nicht angegeben.

Nach Angaben des Bf sei der Umsatz des übernommenen Betriebes kontinuierlich zurückgegangen. Dies spiele für die Lösung des streitgegenständlichen Problems jedoch keine zentrale Rolle.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei nämlich in erster Linie entscheidend, dass mit dem Erwerb des Kundenstocks - bedingt durch die nach wie vor bestehende Bedarfsprüfung und vor allem wegen sicherheitsrelevanter Tätigkeiten im öffentlichen Auftrag (zB feuer- und baupolizeiliche Aufgaben) – eine gewisse Sicherung des laufenden Umsatzes verbunden ist.

Allein dieser Umstand rechtfertige nach Ansicht des Finanzamtes das Ausscheiden eines nicht abnutzbaren Anteils am erworbenen Kundenstock.

Eine Gleichstellung mit anderen – keinerlei Gebietsschutz genießenden - Gewerbetreibenden erscheine daher nicht vertretbar.

Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass für die Beurteilung der strittigen Frage die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Erwerbs des Kundenstocks maßgebend sind:

Im Jahr 2010 habe man jedenfalls keine Entwertung aufgrund äußerer Umstände (zB Lockerung des Gebietsschutzes feststellen können.

Mit **Schreiben** vom **2. Mai 2018** brachte das erkennende Gericht dem Bf die E-Mail des Finanzamtes vom 2. Mai 2018 zur Kenntnis.

Am **7. Mai 2018** teilte der **Bf telefonisch** mit, Zustellungen mögen an die Adresse seines Betriebes und nicht seiner Wohnung erfolgen. In den Jahren 2011 bis 2015 habe er in den Ortschaften des Betriebskaufes von 2010 keine Kunden dazu gewonnen. Deshalb habe er auch im Schriftsatz vom 16. März 2018 zur diesbezüglichen Frage 8 des Vorhaltes keine Zahl genannt, weil diese Null sei.

In der **mündlichen Verhandlung** am **16. Mai 2018** wiederholten die Parteien im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen. Zur Vermeidung weitschweifiger Wiederholungen wird auf das diesem Erkenntnis als Beilage angeschlossenen Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen.

Das erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) ist Rauchfangkehrermeister und hat seit 2003 eine Gewerbeberechtigung zur Ausübung des Gewerbes als Rauchfangkehrer gemäß § 94 Z 55 GewO 1994 eingeschränkt auf das Kehrgebiet xy, das dem Gebiet des politischen Bezirkes Bezirk entspricht.

In den streitgegenständlichen Jahren 2010 und 2011 ermittelte der Bf den Gewinn durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Der Stammbetrieb des Bf befindet sich in PLZ U1, dessen Kehrbereich die Ortschaften U1, U2, U3 und U4 umfasst.

Ende 2010 gab es im Kehrgebiet xy Bedarf nach Arbeiten des Rauchfangkehrergewerbes für 4 Kehrbetriebe und keine Umstände, die auf eine Änderung des Bedarfes schließen lassen.

Mit Kaufvertrag vom 31. August 2010 erwarb der Bf im selben Kehrgebiet xy per 1. September 2010 einen Rauchfangkehrerbetrieb mit Standort in PL2 K1 aberge, dessen Kehrbereich die Ortschaften K1, K2, K3, Bezirk und K5 umfasst.

Im Rahmen des Gesamtkaufpreises zahlte der Bf für den Kundenstock 561.002,68 €.

Der Bf aktivierte die Kosten für den Kundenstock als Firmenwert und verteilte die Abschreibung gem. § 8 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre (37.400,18 Afa p.a., 2010 ½ = 18.700,09 €).

Der im Betrag von 561.002,68 € enthaltene Wert für den besonderen Schutz vor Konkurrenz durch Rauchfangkehrerbetriebe, die keine Gewerbeberechtigung für das Kehrgebiet xy haben, beträgt 25% (140.251,00 €).

Der Kaufpreis für das Unternehmen wurde branchenüblich mit 150% des Jahresumsatzes zuzüglich des Zeitwertes der Betriebs- und Geschäftsausstattung festgelegt.

Der Jahresumsatz 2008 des übernommenen Betriebes betrug 348.764,50 €.

In den Jahren 2011 bis 2017 erwirtschaftete der Bf folgende Umsätze aus der Tätigkeit für die 2010 übernommenen Kunden:

Jahr	Umsatz	
2008	348.764,50 € = 100%	
		Änderung
2011	345.565,93 €	3.198,57=0,91%
2012	315.033,53 €	30.532,40=8,75%
2013	305.999,56 €	9.033,97=2,59%
2014	305.720,60 €	278,96=0,08%
2015	299.851,09 €	5.869,51=1,68%
	Summe	48.913,41=14,02%

Die Anzahl der Kunden des Unternehmens des Bf hat sich in den Jahren 2009 bis 2015 wie folgt entwickelt:

Jahr	Anzahl Kunden	Änderung	verlorene Kunden im Kaufgebiet lt. Angabe des Bf	rechner. Zuwachs Ursprungsbetrieb
2009	3.045			
2010	9.290	+6.245	-8	
2011	9.180	-110	-108	-2

2012	9.267	+87	-47	+134
2013	9.326	+59	-54	+113
2014	9.439	+113	-41	+154
2015	9.545	+106	-46	+152

Beweiswürdigung

Die positive Ablegung der Meisterprüfung für das Handwerk Rauchfangkehrer und der Erwerb der Gewerbeberechtigung gehen aus den unter „Sonstige Beweismittel“ mit dem Vorlagebericht vorgelegten Unterlagen, Schreiben der Landesinnung der Rauchfangkehrer vom 14. Februar 2003 und Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 19. Feber 2003 hervor.

Die Art der Gewinnermittlung ist aus den aktenkundigen Einnahmen/ Ausgaben-Rechnungen und den Ausdrucken der elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärungen der beiden Jahre ersichtlich.

Die Ortschaften, die unbestritten einerseits der Stammbetrieb und andererseits der 2010 vom Bf dazu erworbene Betrieb als jeweiligen Kehrbereich umfassen, werden in der mit der Überschrift „Zusammenfassung“ versehenen Beilage zum Firmenwert Rauchfangkehrer genannt.

Der Bedarf für 4 Kehrbetriebe des Rauchfangkehrergewerbes im Kehrgebiet xy Ende des Jahres 2010 ergibt sich aus der aktenkundigen Berufungsentscheidung der zuständigen Berufsbehörde vom 21. Dezember 2010 , Zl. AZ, im gewerberechtlichen Verfahren, wonach dies durch die zuständige Bezirkshauptmannschaft im Einvernehmen mit der Landesinnung der Rauchfangkehrer festgestellt worden ist. Eine diesbezügliche Teilablichte wurde vom erkennenden Gericht am 24. April 2018 mit dem Hinweis übermittelt, dass sich diese Schlussfolgerung aus dem übermittelten Bescheid ergibt.

Dem seitens des Bf in der mündlichen Verhandlung erhobenen Einwand, es fehle dabei ein Betrieb, wird die auch dem Bf übermittelte Auskunft der Landesinnung der Rauchfangkehrer vom 26. Feber 2018 entgegen gehalten, dass es im gegenständlichen Kehrgebiet 2010 vier aufrechte und in den Jahren 2011 bis 2017 vier aufrechte und eine ruhende Gewerbeberechtigung gegeben hat.

Die Ermittlung des vom Bf in seinem Anlagenverzeichnis unter Konto 170 mit 561.002,68 € ausgewiesenen Firmenwertes aus dem „Firmenwert (Kundenstock für den Rauchfangkehrerbetrieb)“ von 563.666,10 € aus der dem Betriebsprüfungsbericht angeschlossenen Rechnung des Veräußerers vom 31. August 2010 durch Abzug offener Urlaubs- und Sonderzahlungsverbindlichkeiten von 3.196,10 € zuzüglich eines mit dem Verkäufer vereinbarten geringfügigen Betrages von 532,68 € wie in der bereits genannten

Beilage „Zusammenfassung“ ist nicht zu beanstanden. Der so ermittelte Betrag von 561.002,68 € ist der Höhe nach auch gar nicht strittig.

Die Entwicklung der Zahl der Kunden des vom 2010 gekauften Betriebes und der diesbezüglichen Umsätze wurden vom Bf im Schriftsatz vom 16. März 2018 und dessen Beilagen glaubhaft gemacht und seitens des Finanzamtes nicht bestritten.

Streitpunkt

Da mit dem Erwerb des Kundenstocks - nach Ansicht der Außenprüfung - auch ein neues Kehrgebiet erworben wurde, erachtete diese einen Anteil von 25 % des bisher (zu 100 %) als abnutzbaren Firmenwert behandelten Betrages als nicht abnutzbar. Der nicht abnutzbare Anteil (25 %) entfalle auf die Einräumung des begünstigten Marktzuganges. Die Ermittlung des konkreten Anteils (25 %) erfolgte in Anlehnung an RZ 2292a EStR 2000.

Gewerberecht

Das Gewerbe des Rauchfangkehrers war in der **Gewerbeordnung 1994**, BGBl. Nr. 194/1994 (**GewO 1994**) in der zum 31. Dezember 2010 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 66/2010 in den **§§ 120 bis 125** wie folgt geregelt (Fettdruck - abgesehen von den Überschriften- durch das erkennende Gericht):

Rauchfangkehrer

§ 120. (1) Einer Gewerbeberechtigung für das Gewerbe der Rauchfangkehrer (§ 94 Z 55) bedarf es für das Reinigen, Kehren und Überprüfen von Rauch- und Abgasfängen, von Rauch- und Abgasleitungen sowie von den dazugehörigen Feuerstätten . Insoweit Rauchfangkehrer durch landesrechtliche Vorschriften zu verwaltungspolizeilichen Tätigkeiten, insbesondere Tätigkeiten der Feuerpolizei, Baupolizei oder vergleichbaren Tätigkeiten verpflichtet werden, nehmen sie öffentliche Aufgaben wahr und bedürfen dafür der Niederlassung in Österreich.

(2) Kein reglementiertes Gewerbe gemäß § 94 Z 55 ist jedoch das Reinigen von Rauchgasabzügen durch Hafner, wenn diese Arbeit im Zusammenhang mit der Innenreinigung von Kachelöfen oder im Zuge von Ausbesserungsarbeiten durchgeführt wird.

(3) Rauchfangkehrer sind unbeschadet der Rechte anderer Gewerbetreibender auch berechtigt, in Rauch- und Abgasfängen sowie in Rauch- und Abgasleitungen Abgasmessungen durchzuführen und - mit Ausnahme von Klimaanlage - Luft- und

Dunstleitungen sowie Luft- und Dunstfänge im Hinblick auf sich darin sammelnde brennbare Rückstände zu überprüfen und zu reinigen.

(4) Rauchfangkehrer sind unbeschadet der Rechte anderer Gewerbetreibender auch berechtigt, Rauch- und Abgasfänge auszuschleifen und zu dichten.

(5) Rauchfangkehrer sind unbeschadet der Rechte anderer Gewerbetreibender berechtigt, anlässlich des Reinigens, Kehrens und Überprüfens von Feuerstätten Öl- und Gasbrenner ab- und aufzumontieren sowie die Verbrennungseinrichtungen von Feuerstätten zu warten. Diese Arbeiten dürfen nur von Personen durchgeführt werden, die zur Ausführung dieser Arbeiten fachlich befähigt sind. Durch Verordnung des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit ist festzulegen, wie diese fachliche Befähigung nachzuweisen ist. Hierbei ist auf den Schutz von Leben und Gesundheit von Menschen sowie auf eine fachgemäße Ausführung der Arbeiten auch im Interesse des Umweltschutzes und die Einsparung von Energie Bedacht zu nehmen.

Besondere Voraussetzungen

§ 121. *(1) Das Gewerbe der Rauchfangkehrer darf nur von natürlichen Personen oder eingetragenen Personengesellschaften, deren persönlich haftende Gesellschafter natürliche Personen sind, ausgeübt werden. **Die Ausübung des Gewerbes der Rauchfangkehrer erfordert weiters,***

- 1. dass der Anmelder nicht schon im selben oder in zwei verschiedenen Kehrgebieten das Rauchfangkehrergewerbe als Gewerbeinhaber ausübt oder als Geschäftsführer oder Filialgeschäftsführer im Rauchfangkehrergewerbe tätig ist,**
- 2. bei natürlichen Personen die Staatsangehörigkeit einer EWR-Vertragspartei und ihren Wohnsitz in einem EWR-Vertragsstaat,*
- 3. bei eingetragenen Personengesellschaften die Staatsangehörigkeit einer EWR-Vertragspartei der Mitglieder der zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organe oder der geschäftsführungs- und vertretungsbefugten Gesellschafter und deren Wohnsitz in einem EWR-Vertragsstaat und*
- 4. das Vorliegen eines Bedarfes nach der beabsichtigten Gewerbeausübung.*

(2) Bei der Feststellung des Bedarfes ist vom gegenwärtigen und dem zu erwartenden Bedarf auszugehen.

(3) Den im Abs. 1 Z 1 bis 3 bezeichneten Voraussetzungen haben die Gewerbetreibenden auch während der gesamten Dauer der Gewerbeausübung zu entsprechen. Die Gewerbeberechtigung ist von der Behörde (§ 361 Abs. 1) zu entziehen, wenn diese Voraussetzungen nicht mehr zur Gänze erfüllt werden.

(4) Eine Ausübung des Rauchfangkehrergewerbes im Sinne des Abs. 1 Z 1 liegt vor, wenn der Anmelder persönlich haftender Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft ist, die zur Ausübung des Rauchfangkehrergewerbes berechtigt ist, oder wenn dem Anmelder sonst ein maßgebender Einfluss auf den Betrieb der Geschäfte einer zur Ausübung des Rauchfangkehrergewerbes berechtigten Personengesellschaft des Handelsrechtes zusteht.

Geschäftsführer, Einstellen oder Ruhen der Ausübung

§ 122. *(1) Die Ausübung des Rauchfangkehrergewerbes durch einen Geschäftsführer (§ 39) ist nur zulässig, wenn dem Gewerbeinhaber die persönliche Ausübung nicht möglich ist oder für ihn erhebliche Nachteile besorgen lässt und wenn der Geschäftsführer nicht schon im selben oder in zwei verschiedenen Kehrgebieten das Rauchfangkehrergewerbe als Gewerbeinhaber ausübt oder als Geschäftsführer oder Filialgeschäftsführer im Rauchfangkehrergewerbe tätig ist.*

(2) Der Rauchfangkehrer hat in den Fällen der Einstellung der Gewerbeausübung oder ihres Ruhens durch mehr als zwei Monate für die Fortführung der notwendigen Arbeiten durch einen anderen Gewerbetreibenden Sorge zu tragen. Wenn dies dem Gewerbetreibenden nicht möglich ist, hat die Behörde einen anderen Gewerbetreibenden mit der Durchführung der Arbeiten zu beauftragen; § 123 Abs. 3 gilt sinngemäß. Der Rauchfangkehrer hat die Einstellung der Gewerbeausübung oder ihr Ruhen durch mehr als zwei Monate der Behörde sechs Wochen vorher anzuzeigen.

Gebietsweise Abgrenzung

§ 123. *(1) Der Landeshauptmann hat durch Verordnung eine gebietsweise Abgrenzung für die Ausübung des Rauchfangkehrergewerbes zu verfügen. In dieser Verordnung sind die Grenzen der Kehrgebiete so festzulegen, dass die feuerpolizeilichen Aufgaben entsprechend wahrgenommen werden können und dass innerhalb eines Kehrgebietes die wirtschaftliche Lebensfähigkeit von mindestens zwei Rauchfangkehrerbetrieben mit mindestens je zwei hauptberuflich beschäftigten Arbeitnehmern gewährleistet ist. Erfordert der im zweiten Satz festgelegte Grundsatz infolge der topographischen Verhältnisse und der Siedlungsdichte in einem Gebiet die Festlegung eines Kehrgebietes in einer Größe, die die Ausübung des Rauchfangkehrergewerbes durch unverhältnismäßig lange Anfahrtswege erschweren würde, kann der Landeshauptmann ein Kehrgebiet nur für einen Rauchfangkehrerbetrieb einrichten.*

(2) Für die Ausübung des Rauchfangkehrergewerbes dürfen nur Gewerbeanmeldungen erstattet werden, die die Ausführung von Tätigkeiten gemäß § 120 Abs. 1 auf das betreffende Kehrgebiet einschränken. Bei Gefahr im Verzug, im Fall eines Auftrages gemäß § 122 Abs. 2 oder im Fall des Wechsels in ein anderes Kehrgebiet gemäß § 124 ist jedoch die Verrichtung von Tätigkeiten gemäß § 120 Abs. 1 auch außerhalb des Kehrgebietes zulässig. Wird die Abgrenzung des Kehrgebietes nach Erlangung der Gewerbeberechtigung geändert, dann gilt die Gewerbeberechtigung als auf

das Kehrgebiet, für das der Standort der Gewerbeberechtigung begründet wurde, in seiner geänderten Abgrenzung eingeschränkt.

(3) Die Rauchfangkehrer sind verpflichtet, innerhalb ihres Kehrgebietes nach Maßgabe des jeweils geltenden Höchstattarifes die im § 120 Abs. 1 angeführten Tätigkeiten auszuführen.

(4) Vor der Verfügung der gebietsweisen Abgrenzung sind die zuständige Landesinnung der Rauchfangkehrer und die berührten Gemeinden zu hören. Die Anhörung der berührten Gemeinden kann entfallen, wenn vor der Verfügung der gebietsweisen Abgrenzung eine Anhörung der bestehenden Interessenvertretungen der Gemeinden erfolgt ist und jede der berührten Gemeinden Mitglied einer der angehörten Interessenvertretungen ist.

Wechsel des Rauchfangkehrers

§ 124. Im Fall des Wechsels des für ein Kehrobjekt beauftragten Rauchfangkehrers hat der bisher beauftragte Rauchfangkehrer unverzüglich einen schriftlichen Bericht über die zuletzt erfolgte Kehrung und über den Zustand des Kehrobjektes an den für die Zukunft beauftragten Rauchfangkehrer, an die Gemeinde und an die Inhaber des Kehrobjektes zu übermitteln. Der Wechsel des Rauchfangkehrers darf nicht während der Heizperiode und nicht später als vier Wochen vor dem nächstfolgenden Kehrtermin vorgenommen werden. Gibt es in dem jeweiligen Kehrgebiet nicht mehr als zwei Rauchfangkehrer, so ist der Wechsel in ein anderes Kehrgebiet zulässig.

Höchsttarife, Verfahrensbestimmungen

§ 125. (1) Der Landeshauptmann hat durch Verordnung auch Höchsttarife festzulegen. Hierbei ist auf die Leistungsfähigkeit der Betriebe und auf die Interessen der Leistungsempfänger Bedacht zu nehmen. Die Höchsttarife können für das gesamte Bundesland, für einzelne Kehrgebiete oder auch für einzelne Gemeinden festgelegt werden.

(2) Vor der Festlegung der Höchsttarife sind die zuständige Landesinnung der Rauchfangkehrer, die zuständige Kammer für Arbeiter und Angestellte, die zuständige Landwirtschaftskammer und die berührten Gemeinden zu hören. Die Anhörung der berührten Gemeinden kann entfallen, wenn vor der Festlegung der Höchsttarife eine Anhörung der bestehenden Interessenvertretungen der Gemeinden erfolgt ist und jede der berührten Gemeinden Mitglied einer der angehörten Interessenvertretungen ist.

(3) Die Gewerbeanmeldung (§ 339) hat die Einschränkung gemäß § 123 Abs. 2 zu enthalten.

(4) Mit der Gewerbeausübung darf der Anmelder erst mit der Rechtskraft des Bescheides gemäß § 340 Abs. 2 beginnen.

(5) Vor der Erlassung des Bescheides hat die Bezirksverwaltungsbehörde die Landesinnung der Rauchfangkehrer aufzufordern, innerhalb einer Frist von vier Wochen ein Gutachten zur Voraussetzung gemäß § 121 Abs. 1 Z 4 abzugeben. Widerspricht die

Entscheidung der Behörde dem fristgerecht abgegebenen Gutachten der Landesinnung der Rauchfangkehrer oder wurde sie nicht zur Abgabe eines Gutachtens aufgefordert, so steht der Landesinnung der Rauchfangkehrer das Recht der Berufung gegen den Bescheid zu.

(6) Hat der Rauchfangkehrer Anzeigen über die Ausübung des Gewerbes in einer weiteren Betriebsstätte in einem anderen Kehrgebiet oder die Verlegung des Betriebes in einen Standort in einem anderen Kehrgebiet oder die Verlegung des Betriebes in einer weiteren Betriebsstätte in einen Standort in einem anderen Kehrgebiet erstattet, so hat die Behörde dies mit Bescheid zur Kenntnis zu nehmen oder bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen hierfür die Gewerbeausübung im neuen Standort zu untersagen. Der Rauchfangkehrer darf mit der Ausübung des Gewerbes im neuen Standort erst mit Rechtskraft des Bescheides beginnen. Im Anzeigeverfahren ist Abs. 5 anzuwenden.

Steuerrecht

Gemäß **§ 6 Z 1** Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 400/1988 (**EStG 1988**) ist **abnutzbares Anlagevermögen** mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. **Bei Land- und Forstwirten und Gewerbetreibenden gilt der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen.** Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 sind die **Anschaffungskosten eines Firmenwertes** bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und **bei Gewerbebetrieben gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen.**

Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen **sind gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.** Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Gemäß **§ 6 Z 8 lit. b EStG 1988** sind bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebes die einzelnen Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungskosten anzusetzen.

Erwägungen

Zum **Firmenwert** wird in **Jakob/Kanduth-Kristen, EStG 1917, § 8 Rz 47 und Rz 52** Folgendes ausgeführt:

Als Firmenwert gilt jener Wert des Betriebes, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, sondern sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter hinaus ergibt und durch das Unternehmen als Ganzes vermittelt wird (Unterschiedsbetrag zwischen Gesamtkaufpreis und Teilwert der einzelnen übernommenen Wirtschaftsgüter ;

VwGH 26.06.2014, 2011/15/0028; 21.11.2007, 2004/13/0144; 09.03.2006, 2001/14/0221;Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 8 Rz 34 und 39). Er ergibt sich ua aus dem guten Ruf des Unternehmens, aus dem Bekanntheitsgrad, den guten Geschäftsbeziehungen, den Lieferantenkontakten, der Qualität der Mitarbeiter, aus Wettbewerbsverboten, Marktpositionen etc. (Firmenwertfaktoren). Werden der Kundenstock oder andere Firmenwertfaktoren getrennt erworben, kommen auf sie nach der Rechtsprechung des VwGH die Vorschriften über den Firmenwert ebenfalls zur Anwendung (VwGH 21.11.2007, 2004/13/0144; Wiesner RWZ 2008, 4).

Abzugsgrenzen ist der Firmenwert von sogenannten firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern, die als unkörperliche Wirtschaftsgüter eigenständig bewertbar sind, wie zB bestimmte Konzessionen, Markenrechte und Ähnliches.

Nach den EStR 2000 Rz 2292 zählen Rezepturen, Markenrechte, **Apotheken- und Rauchfangkehrerkonzessionen** zu den bedeutsamen immateriellen Wirtschaftsgütern, die neben dem Firmenwert selbständig bewertbar sind.

Apothekenkonzessionen werden in der Rechtsprechung des VwGH als **selbständige, nicht abnutzbare firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter** behandelt (**VwGH 27.02.2008, 2004/13/0148; 26.02.2003, 97/13/0155;** s.a. Ziegner RdW 1996, 286). Nach EStR Rz 2292 ist der nicht abnutzbare Konzessionswert von Apotheken mit 25% des Kaufpreises der Apotheke anzusetzen, höchstens aber mit 500.000,00 € für die gesamte Apotheke, wobei ein auf Grund und Boden und Gebäude entfallender Kaufpreisanteil sowie die Umsatzsteuer nicht zu berücksichtigen sind („taugliche“ Berechnungsmethode lt. UFS 16.11.2006, RV/1792-W/03).

Nach Ansicht des VwGH (VwGH 27.02.2008, 2004/13/0148) ist das Abstellen auf die in § 10 Abs. 2 Z 3 Apothekengesetz genannte Personenzahl von 5.500 zur Ermittlung des (objektiven) Teilwertes der Apothekenkonzession ausgehend vom möglichen Umsatzvolumen zulässig.

Unbefristete **Rauchfangkehrerkonzessionen** werden vom BMF im Lichte der Rechtsprechung des VwGH zu Apothekenkonzessionen als selbständig bewertbare, nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter behandelt (**EStR 2000 Rz 2292a; BMF 23.01.2001, RdW 2001, 251; ebenso UFS 04.02.2008, RV/2081-W/06** , wonach eine Rauchfangkehrerkonzession ein nicht abnutzbares firmenwertähnliches Wirtschaftsgut darstellt; anders noch VwGH 13.12.1991, 91/13/0106; zum EStG 1972). Nach EStR Rz 2292a bestehen keine Bedenken, den auf die nicht abnutzbare Konzession entfallenden Anteil mit 25% des Gesamtkaufpreises des Rauchfangkehrerbetriebes anzusetzen, wobei ein auf Grund und Boden und Gebäude entfallender Kaufpreisanteil sowie die Umsatzsteuer nicht zu berücksichtigen sind.

Als Grund für die Behandlung der Apothekenkonzession als firmenwertähnliches aber gesondertes nicht abnutzbares Wirtschaftsgut nennt **Fuchs, in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer § 8 Tz 5**, weil sie **besonderen Schutz vor Konkurrenzierung** bietet, und weist darauf hin, dass der VwGH diese Judikatur (VwGH 25.01.2000, 94/14/0141) in der Folge verfestigt und auch nach Aufhebung von Teilen des § 10 Apothekengesetz

durch VfGH 2.3.1998, G 37/97 ua, beibehalten hat (VwGH 26.07.2000, 2000/14/0111; 26.03.2003, 97/13/0155; 16.09.2003, 2000/14/0119; 05.07.2004, 2000/14/0123; 21.09.2005, 2001/13/0214).

Den Aspekt des besonderen Schutzes vor Konkurrenzierung hat der Verwaltungsgerichtshof auch dann berücksichtigt, wenn der Erwerber an der in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft geführten Apotheke bereits vorher beteiligt gewesen ist (**VwGH 05.07.2004, 2000/14/0123**). Im Vordergrund steht entgegen der Rechtsansicht des Bf demnach nicht der Erwerb der Konzession bzw. Gewerbeberechtigung, sondern der vermittelte gewisse **Existenzschutz durch Beschränkung der Konkurrenz durch andere Teilnehmer am Markt**.

Nach Ansicht des Senates ist aus folgenden – im Wesentlichen bereits vom Finanzamt aufgezeigten - Gründen ein **vergleichbarer Schutz vor Konkurrenz auch im gegenständlichen Fall gegeben**:

Durch den oben zitierten **§ 123 Abs. 1 GewO 1994** wird zwar pro durch Verordnung festzulegendem Kehrgebiet ein Mindestwettbewerb (Gewährleistung der wirtschaftlichen Lebensfähigkeit von mindestens zwei Rauchfangkehrerbetrieben mit mindestens je zwei hauptberuflich beschäftigten Arbeitnehmern) ermöglicht, jedoch weiterhin eine Bedarfsprüfung vor Erteilung einer Gewerbeberechtigung durch **§ 121 Abs. 1 Z 4 GewO 1994** unter Bedachtnahme auf die Sicherstellung der Wahrnehmung der feuerpolizeilichen Aufgaben vorgeschrieben.

Gemäß **§ 125 Abs. 5 GewO 1994** ist vor Erteilung einer Gewerbeberechtigung für das Rauchfangkehrergewerbe der diesbezügliche Bedarf durch ein Gutachten der Landesinnung der Rauchfangkehrer zu erheben.

Es liegt in der Natur der Sache, dass die Standesvertretung im Interesse der von ihr zu vertretenden Rauchfangkehrermeister diesen Bedarf eher restriktiv interpretiert. Diese allgemein bekannte Praxis wurde im vom erkennenden Gericht durchgeführten Ermittlungsverfahren bestätigt, wo die Berufungsbehörde Ende 2010 im gewerberechtlichen Rechtsmittelverfahren den Bedarf für vier Rauchfangkehrerbetriebe im gegenständlichen Kehrgebiet festgestellt hat. Die Landesinnung hatte in ihrem Gutachten nur den Bedarf für 3 Betriebe gesehen, obwohl sie selbst 2009 noch den Bedarf für 4 Betriebe festgestellt hatte.

Der Bf konnte demnach bei Erwerb des gegenständlichen Betriebes im August 2010 davon ausgehen, dass er im gegenständlichen Kehrgebiet mit höchstens drei aktiven Konkurrenzbetrieben zu rechnen hat.

Dazu kommt noch, dass der Wechsel von einem Rauchfangkehrer zu einem anderen durch **§ 124 GewO 1994** für den wechselnden Kunden auf Grund der erforderlichen Kündigung und des vorgeschriebenen schriftlichen Berichts des bisherigen Rauchfangkehrers über den Zustand des Kehrobjekts mit Zeit und Kosten verbundenen und überdies nur außerhalb der Heizperiode zulässig ist. Da es im gegenständlichen

Kehrgebiet mehr als zwei Rauchfangkehrer gibt, ist der Wechsel des Kunden in ein anderes Kehrgebiet gemäß § 124 letzter Satz GewO 1994 gar nicht zulässig.

Die Zahl der vom Bf betreuten Kunden hat sich durch den Erwerb des gegenständlichen Betriebes 2010 von 3.045 um 6.245 auf 9.290 erhöht. Der Verlust von 108 dieser „zugekauften“ Kunden 2011 beträgt lediglich 1,73% (von 6.245). In den Folgejahren (2012 bis 2015) sinkt dieser Abgang auf jeweils unter 1%.

Nach einem Rückgang der vom Bf 2010 betreuten Kunden von 9.290 auf 9.180 im Jahr 2011, ist diese Zahl in den Folgejahren 2012 bis 2015 kontinuierlich von 9.267 auf 9.545 angestiegen. Im Gesamtunternehmen des Bf wurde der Verlust von Kunden durch den Zugang neuer Kunden somit bei Weitem übertroffen.

Trotz Aufforderung und Urgenz hat der Bf eine Darstellung von ihm nach Erwerb des gegenständlichen Betriebes in den diesbezüglichen Ortschaften dazu gewonnenen Kunden nicht vorgelegt, sondern erst am 7. Mai 2018 telefonisch behauptet, er habe in den Ortschaften des übernommenen Betriebes in den Jahren 2011 bis 2015 keinerlei Kunden dazu gewonnen. In Anbetracht des kontinuierlichen Wachstums der vom Unternehmen des Bf insgesamt zu betreuenden Kunden in den Jahren 2012 bis 2015 erscheint es unglaublich, dass in den durch den Kauf übernommenen Ortschaften kein einziger Kunde dazu gewonnen worden sein soll.

Doch auch nach den vom Bf behaupteten diesbezüglichen Umsätzen ist es 2011 bis 2015 nur zu einem Umsatzrückgang von insgesamt 14,02 % gekommen. Die vom Bf behaupteten Umsatzeinbußen im Bereich des erworbenen Betriebes hat der Bf auch nicht anhand von Listen der verlorenen Kunden konkretisiert.

Der Senat teilt in Ansehung aller aufgezeigten Umstände die Ansicht des Finanzamtes (vgl. E-Mail vom 2. Mai 2018), dass mit dem Erwerb des Kundenstocks wegen der nach wie vor bestehenden Bedarfsprüfung und der sicherheitsrelevanten Tätigkeiten im öffentlichen Auftrag, insbesondere der feuer- und baupolizeilichen Aufgaben eine gewisse Sicherung des „übernommenen“ Umsatzes verbunden ist.

Das seitens des Bf in der mündlichen Verhandlung ins Treffen geführte Argument, nach dieser Betrachtungsweise müsse man auch schon die durch Gesetz beschränkte „Verabreichung“ der Prüfpickerl durch Autowerkstätten als geschützten Markt ansehen, ist nach Ansicht des Senates nicht stichhältig. Gemäß **§ 57a Abs. 2 KFG 1967** hat der Landeshauptmann nämlich auf Antrag nicht nur Ziviltechnikern des einschlägigen Fachgebietes, sondern auch zur Reparatur von Kraftfahrzeugen berechtigten Gewerbetreibenden, die hinreichend über hiezu geeignetes Personal und die erforderlichen Einrichtungen verfügen, zur wiederkehrenden Begutachtung zu ermächtigen. Eine Bedarfsprüfung wie bei den Rauchfangkehrern ist dabei gar nicht vorgesehen.

Die Gleichbehandlung der Rauchfangkehrer mit anderen – keinerlei Gebietsschutz genießenden – Gewerbetreibenden wäre unsachlich und deshalb, wie das Finanzamt zu Recht eingeworfen hat, nicht vertretbar.

Die fehlende Abnutzbarkeit wird seitens des Bf dem Grunde – nicht jedoch der Höhe nach bestritten. Der vom Finanzamt mit 25% geschätzte Anteil entspricht dem in den Einkommensteuerrichtlinien (EStR 200 Rz 2292a) genannten Erfahrungswert, der mangels konkreter Einwendungen bezüglich der Höhe grundsätzlich nicht zu beanstanden ist.

Auf Grund der aufgezeigten Umstände, insbesondere der geringen Anzahl der verlorenen Kunden in Relation zu den durch den Kauf dazu gewonnenen erscheint es nach Ansicht des Senates geboten, zumindest 25% des unter dem Titel „Kundenstock“ bezahlten Betrages als Äquivalent für einen gewissen Schutz vor Konkurrenz anzusehen und als eigenes immaterielles Wirtschaftsgut, das keiner Abnutzung unterliegt, zu aktivieren.

Einkommensteuerbescheid 2010

Der bekämpfte Einkommensteuerbescheid 2010 vom 26. November 2012 erweist sich im Lichte obiger Ausführungen als richtig. Der Beschwerde kommt deshalb insoweit keine Berechtigung zu.

Bescheid über Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gem. § 299 BAO

Gem. **§ 299 Abs. 1 BAO** kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Im gem. § 299 BAO aufgehobenen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 12. April 2013 hat das Finanzamt den Bf erklärungsgemäß mit Einkünften aus Gewerbebetrieb von 80.034,52 € und einem Einkommen von 80.625,62 € veranlagt, weil es auch die Abschreibung vom gesamten vom Bf unter dem Titel „Kundenstock“ bezahlten Betrages von 561.002 ,68 € zugelassen hat.

Mit jeweils am 8. April 2014 zugestellten Bescheiden vom 4. April 2014 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 12. April 2013 gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Sachbescheid.

Die Rechtswidrigkeit begründete das Finanzamt im Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO mit der im aufgehobenen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 12. April 2013 vorgenommenen Abschreibung des Firmenwertes und immateriellen Wirtschaftsgutes und verwies dazu auf Tz 2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 23. November 2012.

Wegen der nicht nur geringfügigen steuerlichen Auswirkungen überwiege bei der Ermessensübung nach § 20 BAO das Interesse an die Rechtsrichtigkeit jenes an der Rechtsbeständigkeit.

Im neuen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 4. April 2014 erhöhte das Finanzamt im Wesentlichen sinngemäß mit folgender Begründung den Gewinn aus Gewerbebetrieb auf 89.384,59 €, stellte ein Einkommen von 89.975,69 € fest und setzte die Einkommensteuer mit 34.872,00 € fest, woraus sich eine Abgabennachforderung von 4.675,00 € ergab:

Der bisherige Ansatz der AfA Firmenwert und immaterielles Wirtschaftsgut habe sich als nicht richtig erwiesen. Rauchfangkehrer seien auf Grund der gewerberechtlichen Rechtslage (§§ 120 ff GewO 1994) innerhalb des Kehrbezirkes von Konkurrenz durch andere Rauchfangkehrer außerhalb des Kehrbezirkes weitestgehend abgeschirmt. Diese geschützte Marktposition stelle keinen Firmenwert, sondern ein nicht abnutzbares Recht dar. Werde bei Übernahme eines Rauchfangkehrerbetriebes eine Zahlung für einen Kundenstock oder unter einer ähnlichen Bezeichnung geleistet, stelle dies auch eine Abgeltung für die Einräumung des begünstigten Marktzuganges dar und unterliege insoweit als Anschaffungskosten für ein immaterielles (firmenwertähnliches) Wirtschaftsgut keiner Abnutzung. Es bestünden keine Bedenken, den auf dieses immaterielle Wirtschaftsgut entfallenden Anteil mit 25 % des gesamten Kaufpreises des Rauchfangkehrerbetriebes anzusetzen.

Auf Tz 2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 23. November 2012 werde verwiesen.

Im Kommentar **von Ritz, BAO⁶, § 299 Tz 10** wird **zum Aufhebungsgrund** im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Tz 10: Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb die Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend. § 299 Abs. 1 gilt auch für „dynamische“, also erst später erweisliche Unrichtigkeiten (zB UFS 29.06.2010, RV/0299-F/08; BFG 26.11.2015, RV/110428/2012); dies in Konkurrenz zur Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. zur Abänderung gem. § 295a.

*Die Aufhebung setzt die **Gewissheit der Rechtswidrigkeit** voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (zB BMF, AÖF 2003/65, Abschn. 3; VwGH 20.01.2016, 2012/13/0059).*

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes voraus (zB VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123; 20.01.2016, 2012/13/0059).

Obige Ausführungen zur Einkommensteuer des Vorjahres 2010 haben die vom Finanzamt festgestellte Unrichtigkeit der Außerachtlassung der Anschaffung (auch bzw. teilweise) eines nichtabnutzbaren Wirtschaftsgutes bestätigt.

Es besteht daher kein Zweifel an der Unrichtigkeit des gem. § 299 BAO behobenen Einkommensteuerbescheides vom 12. April 2013.

Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der

Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen (Ritz, aaO § 299, Tz. 11).

Die zunächst unrichtige Behandlung hat der Bf durch seine Einkommensteuererklärung 2011 veranlasst. Die zur Aufhebung führende positive Ermessensübung hat das Finanzamt zutreffend überdies mit den nicht geringfügigen Auswirkungen (Abgabennachforderung von 4.675,00 €) begründet.

Dem steht nach Ansicht des Senates auch nicht entgegen, dass das Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung des Aufhebungsbescheides für das Jahr 2011 noch keine Beschwerdevorentscheidung betreffend das Jahr 2010 erlassen hatte.

Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich (etwa iSd § 293b) sein. (Ritz, aaO § 299 Tz 12, unter Hinweis auf zB BMF, AÖF 2003/65, Abschn. 3, Ritz, ÖStZ 2003, 145).

In Anbetracht des Drohens des Ablaufes der Jahresfrist (§ 302 Abs. 1 BAO) zur Behebung gem. § 299 BAO, der oben aufgezeigten Veranlassung der Unrichtigkeit durch den Bf und der gravierenden Auswirkungen ist es nach Ansicht des Senates nicht zu beanstanden, dass das Finanzamt mit dem am 8. April 2014 zugestellten Bescheid vom 4. April 2014 den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 12. April 2013 gemäß § 299 BAO aufgehoben hat.

Den Ausführungen des Finanzamtes betreffend die Rechtmäßigkeit der Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO wurde seitens des Bf im Vorlageantrag aber auch in der mündlichen Verhandlung – trotz Aufforderung – nichts mehr entgegnet.

Das Finanzamt hat deshalb auch die bekämpfte Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO zu Recht vorgenommen.

Der Beschwerde kommt deshalb diesbezüglich keine Berechtigung zu.

Einkommensteuerbescheid 2011

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf obige Ausführungen zur Einkommensteuer 2010 und Aufhebung gem. § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2011 verwiesen.

Der Beschwerde kommt deshalb auch insoweit keine Berechtigung zu.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur gegenständlichen Rechtsfrage, ob im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes 1988 bei Erwerb des Kundenstocks eines Rauchfangkehrerbetriebes auch ein nicht abschreibbares Wirtschaftsgut für einen gewissen Schutz vor Konkurrenz und damit der Existenz angeschafft wird, gibt es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Wegen des Fehlens einer solchen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Revision zulässig.

Linz, am 30. Mai 2018