



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HRätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder HR Mag. Wolfgang Tiwald, KomzLR KR Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung der Bw., W, vertreten durch PFK+Partner Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs-GmbH, 1070 Wien, Mariahilfer Straße 32, vom 5. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk, vertreten durch Dr. Bernadette Raffer, vom 23. Oktober 2003 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO der Berufungsvorentscheidung vom 3. September 2003 über die Berufung gegen die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1999 und 2000 nach der am 28. Juni 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Kommanditgesellschaft (Bw.) betreibt eine Apotheke. In den Jahren 1999 und 2000 veräußerten die beiden Kommanditisten ihre Anteile an die Komplementärin. Die Differenz zwischen dem jeweiligen Kaufpreis und den zu realisierenden stillen Reserven wurde in der Bilanz als Firmenwert in Ansatz gebracht und einer Abschreibung für Abnutzung unter Zugrundelegung einer 15-jährigen Nutzungsdauer unterworfen.

Den diesbezüglichen Fragenvorhalt des Finanzamtes vom 7.12.2000 beantwortete die Bw. dahingehend, dass ein Konzessionswert nicht in Ansatz gebracht worden sei, weil die veräußernden Kommanditisten über einen solchen nicht verfügt hätten. Die Firmenpension der Konzessionärin, welche im Gesellschaftsvertrag verankert sei, habe überdies den Kaufpreis wesentlich gemindert, weswegen auch deshalb kein Konzessionswert in Ansatz zu bringen sei. Das Finanzamt erließ in der Folge erklärungsgemäße Feststellungsbescheide.

Im Rahmen einer die Jahre 1998 bis 2000 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß den §§ 147 ff. BAO wurde unter anderem auch festgestellt, dass der in den Bilanzen als Firmenwert ausgewiesene Anteil der anlässlich der Veräußerung von Kommanditanteilen realisierten stillen Reserven, auch den Wert der Apothekenkonzession enthalte. Da die Apothekenkonzession ein nicht abnutzbares Anlagegut darstelle, sei deren Wert ermittelt und lediglich von dem nach Abzug der Apothekenkonzession verbleibenden Firmenwert eine Absetzung für Abnutzung vorgenommen worden.

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsansicht an, nahm die Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 und 2000 wieder auf und erließ sämtlichen Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechende Feststellungsbescheide.

In der sowohl gegen die Verfügung der Wiederaufnahme als auch gegen die Feststellungsbescheide fristgerecht eingebrachten Berufung brachte die Bw. einerseits vor, die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens im Punkt Firmenwertabschreibung/Konzessionswert sei nicht gegeben. Zudem sei eine Wiederaufnahme in diesem Punkt selbst bei sachlicher Richtigkeit der nunmehr vertretenen Rechtsansicht nicht zu verfügen, da die rückwirkende Anwendung nach dem Prüfungszeitraum ergangener, für die Parteien nachteiliger Judikatur- und Richtlinienänderungen einen Verstoß gegen § 117 BAO darstelle.

Im Hinblick auf die weit reichenden Auswirkungen der Prüfungsfeststellung "Konzessionswert" hätte daher im Sinne einer korrekten Ermessensübung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht erfolgen dürfen. Weder dem Betriebsprüfungsbericht noch den angefochtenen Bescheiden sei eine Begründung der gegenteiligen Ermessensentscheidung zu entnehmen.

Bei der Schätzung des nicht abschreibbaren Konzessionswertes selbst seien die Umstände des Einzelfalles ungenügend berücksichtigt worden. Weiters sei der Konzessionswert anhand einer Schätzungsmethode ermittelt worden, gegen den schwerwiegende rechtliche und wirtschaftliche Bedenken bestünden. Die Wahl der Methode sei auch nicht begründet worden. Ansatz und Höhe des Konzessionswertes seien im gegenständlichen Fall sowohl aus grundsätzlichen als auch fallbezogenen Erwägungen nicht gerechtfertigt. Dadurch seien

Verfahrensvorschriften verletzt worden, weil durch die rückwirkende Aberkennung der Firmenwertabschreibung der vom Gesetzgeber vorgegebene Ermessensspielraum wesentlich überschritten worden sei.

Die Bw. beantrage daher u.a. die in den Erklärungen geltend gemachte Firmenwertabschreibung zur Gänze zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.9.2003 wurde der Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften stattgegeben und die Firmenwertabschreibung in der beantragten Höhe vorgenommen.

Nach Erhalt der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung, in welcher die Abweisung der Berufung angeregt wird, wurden mit Bescheid vom 23.10.2003 die Berufungsvorentscheidungen vom 3.9.2003 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben. In der Begründung wird unter Bezugnahme auf mehrere Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs angeführt, dieser habe bereits in mehreren Entscheidungen festgestellt, dass die Apothekenkonzession kein abnutzbares Wirtschaftsgut darstelle und daher nicht abgeschrieben werden dürfe.

Gegen diesen Bescheid wurde von der Bw. fristgerecht Berufung eingelegt und die Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz begehrt.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In Beantwortung des die fehlende Begründung der Berufung urgierenden Mängelbehebungsauftrages brachte die Bw. nach chronologischer Schilderung des Verfahrensablaufes vor, von der Finanzverwaltung sei kein geradliniger Weg gewählt worden. Zunächst seien die Steuererklärungen, die unmissverständlich die vollständige Absetzung der Firmenwertabschreibung ohne Ausscheiden eines Konzessionswertes aufwiesen, offensichtlich nicht in der erforderlichen Genauigkeit geprüft worden, da ansonsten die ursprünglichen Steuerbescheide nicht in der erlassenen Form hätten ergehen dürfen. Nachdem im wiederaufgenommenen Verfahren anders lautende Bescheide erlassen worden seien, habe das Finanzamt der dagegen eingebrachten Berufung nahezu vollständig stattgegeben. Das Finanzamt habe somit in voller Ausschöpfung seines Ermessens eine Berufungsvorentscheidung erlassen. Die Bw. habe darauf vertrauen dürfen, dass diese der Rechtsrichtigkeit den Vorrang gebe.

Es ergebe sich schon aus dem Normzweck des § 276 Abs. 1 BAO, dass eine Berufungsvorentscheidung grundsätzlich nur dann zu erlassen sei, wenn diese der Verwaltungsvereinfachung

diene, um die Berufungsinstanz zu entlasten und hierdurch das Berufungsverfahren beendet werde, insbesondere bei voller Stattgabe.

Die Berufungsvorentscheidung sei in voller Kenntnis der Aktenlage, bei voller Kenntnis jenes Wissens, das durch die Betriebsprüfung gewonnen worden sei, ergangen. Insoweit werde auch auf das Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bw. verwiesen, in welchem dieser erklärt habe, für den Ansatz eines allfälligen Konzessionswertes bleibe kein Platz. Dem habe die Behörde offensichtlich im Rahmen der Erlassung der Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO Rechnung getragen und hier das Ermessen in voller Kenntnis der Aktenlage geübt. Entsprechend der Literatur gebe es nur ein Ermessen.

Dass nunmehr eine Treu und Glauben widersprechende gegenteilige Ermessensübung von derselben Behörde bei unveränderter Kenntnis der Aktenlage und bei nicht veränderter Sachlage und nicht veränderter höchstgerichtlicher Judikatur Platz greife, widerspreche klar dem Grundsatz von Treu und Glauben sowie der Ermessensübung. Zusätzlich sei nicht einzusehen, weshalb eine Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter zum Teilwert zugunsten eines Konzessionswertes unterbleiben müsse. Das habe die Behörde im Rahmen der Berufungsvorentscheidung auch entsprechend gewürdigt.

Im Rahmen der Erlassung des Aufhebungsbescheides im Sinne des § 299 BAO habe die Behörde zwingend die Ermessensbeurteilung vorzunehmen. Diese habe nach den Kriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu erfolgen. Unter Billigkeit sei laut Ritz, BAO, § 20 Tz. 6ff., die "Angemessenheit unter Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei" zu verstehen. Hierbei habe die Billigkeit dem Grundsatz von Treu und Glauben zu folgen. Weiters sei im Rahmen der Ermessensübung das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu beachten. Im gegenständlichen Verfahrensablauf sei weder die Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit der Vollziehung noch die Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu ersehen.

Die Ermessensübungen seien im gegenständlichen Fall in unterschiedlicher Weise Treu und Glauben klar widersprechend geübt worden, was für die Bw. vollständig unerklärlich und unerkennbar sei. Auch bei vollkommen unveränderter „Aktenjudikatur“ und Kenntnislage seien von ein und derselben Behörde vollständig unterschiedliche Bescheide ergangen.

In der am 28. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass ein Vertrauensschutz in Investitionen bestehen müsse. Die getätigten Investitionen hätten 6 Millionen S betragen. Darüber hinaus verwies der steuerliche Vertreter der Bw. darauf, dass zum 1.4.2002 90% der Anteile veräußert worden seien. Die in Rede stehen-

den Maßnahmen würden daher nur einen kurzen Zeitraum betreffen, weshalb keine Nachhaltigkeit gegeben sei.

Die Finanzamtsvertreterin erklärte, sie könne nicht nachvollziehen, welche Dispositionen in den rund 1 1/2 Monaten zwischen Ergehen der Berufungsentscheidung und des Aufhebungsbescheides getroffen worden seien. Im Übrigen habe ein Bescheid nach § 299 BAO unabhängig vom Verschulden der Behörde zu ergehen. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgesichtshofes gehe seit 1994 einheitlich davon aus, dass vom Firmenwert einer Apotheke ein Konzessionswert, der nicht abschreibbar sei, auszuscheiden sei.

Welche Dispositionen getroffen worden seien, wollten die Vertreter der Bw. nicht darlegen. Frau NN erklärte lediglich, sie habe damals die Apotheke erst kurz übernommen und überlegt, wie in weiterer Zukunft die Geschäftsführung aussehen sollte. Der Zeitraum zwischen Ergehen der Berufungsvorentscheidung und des Aufhebungsbescheides sei daher sehr wesentlich für sie gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird der oben wiedergegebene Verfahrensablauf - soweit er das Verfahren bis zur Erlassung des angefochtenen Bescheides betrifft - als zu beurteilender im Einvernehmen mit der Bw. festgestellter Sachverhalt zu Grunde gelegt und folgender rechtlicher Würdigung unterzogen:

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

Voraussetzung für eine Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO ist somit die objektive Unrichtigkeit des aufzuhebenden Bescheides.

Der Inhalt eines Bescheides ist dann nicht richtig, wenn der Spruch nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei unrichtiger Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden) ist für die Anwendbarkeit des § 299 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. Ritz, BAO³, § 299, Tz 10).

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

Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein. Die Aufhebung setzt jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus (vgl. Ritz, aaO, Tz 12 und 13).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass der Konzession einer bereits bestehenden Apotheke als immateriellem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zukommt, die zur Folge hat, dass eine solche Konzession als eigenständiges Wirtschaftsgut angesehen werden kann, das einer vom Firmenwert gesonderten Beurteilung dahin zugänglich ist, dass es keiner Abnutzung unterliegt. Apothekenkonzessionen sind, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, ein nicht abnutzbares firmenwertähnliches Wirtschaftsgut (vgl. VwGH 25.1.2000, 94/14/0141, VwSlg 7474 F/2000; 26.7.2000, 2000/14/0111, VwSlg 7529 F/2000; 26.2.2003, 97/13/0155; 16.9.2003, 2000/14/0119; 5.7.2004, 2000/14/0123; 21.9.2005, 2001/13/0214 u.v.m.).

Eine Entscheidung, in der der Ansatz eines von der Betriebsprüfung festgestellten Konzessionswertes der gegenständlichen Apotheke gänzlich unterbleibt, ist daher sicher unrichtig. Das Finanzamt konnte daher angesichts der Fülle der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs mit Gewissheit von der Rechtswidrigkeit der Berufungsvorentscheidung ausgehen.

Wenn diesbezüglich von der Bw. insofern Zweifel gehegt werden, als argumentiert wird, den veräußernden Kommanditisten sei kein Anteil am Konzessionswert der Apotheke zuzumessen, ist dem entgegenzuhalten, dass sich der Abfindungsanspruch eines Kommanditisten einerseits aus dem Wert des Gesellschaftsvermögens und andererseits aus dem Wert des Anteils des ausscheidenden Kommanditisten an diesem Vermögen ergibt. Die dabei zu erstellende Abschichtungsbilanz hat den Wert des gesamten lebenden Unternehmens darzustellen. Einen wesentlichen Bestandteil dieses Wertes bildet der im Ertragswert der Apotheke seinen Niederschlag findende Wert der Apothekenkonzession. Der an den ausscheidenden Kommanditisten zu entrichtende Abfindungsbetrag enthält dementsprechend auch einen anteiligen Wert der Konzession.

Eine Entscheidung, die davon ausgeht, dass der Abfindungsbetrag der ausscheidenden Kommanditisten nicht auch anteilig den Konzessionswert der Apotheke beinhaltet, ist daher mit Gewissheit unrichtig. Die Abgabenbehörde erster Instanz war daher berechtigt, die sich in ihrem Spruch als unrichtig erweisende Berufungsvorentscheidung gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufzuheben.

Hinsichtlich der diesbezüglich erforderlichen Ermessensübung wird darauf verwiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof seit dem verstärkten Senat vom 25. März 1981, Slg. 5567/F, in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 24.10.2000, 95/14/0085 u.v.a.) ausführt, im Bereich des § 299 BAO komme dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Trotz dieses Vorranges des Prinzips der Rechtsrichtigkeit werden Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß gering-

fällig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat, etwa weil Fehler sich inner- oder überperiodisch im Wesentlichen ausgleichen (vgl. Ritz, aaO Tz 55). Das bei der Aufhebung eines Bescheides der Behörde eingeräumte Ermessen wird regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung der Bescheide vorgeht (vgl. VwGH 5.6.2003, 2001/15/0133).

Die im Rahmen der Berufungsvorentscheidung rückgängig gemachte Kürzung der Absetzung für Abnutzung des von der Bw. ausgewiesenen Firmenwertes beträgt im Jahr 1999 92.971,-- ATS und im Jahr 2000 386.320 S. Diese Beträge stellen im Verhältnis zu den von der die Anteile übernehmenden Komplementärin in den beiden Jahren erzielten Einkünften einen Anteil von 5,36% im Jahr 1999 und von 14,7% im Jahr 2000 dar. Die genannten Beträge sind damit weder absolut noch in Relation zu den von der verbleibenden Komplementärin zu versteuernden Einkünften als geringfügig zu bezeichnen. Darüber hinaus ist auch zu bedenken, dass es sich hierbei um Beträge handelt, die auch für die Veranlagungen weiterer Jahre von Bedeutung sind. Dem diesbezüglichen Argument der Bw., die Komplementärin habe ihrerseits 90% ihrer Anteile am 1.4.2002 veräußert, weshalb die Auswirkungen nicht nachhaltig gewesen seien, ist zum einen zu entgegnen, dass sich damit zumindest Auswirkungen für die Veranlagungen von vier Jahren und eines zu ermittelnden Veräußerungsgewinnes ergeben. Darüber hinaus wird bei dieser Sichtweise übersehen, dass auch nach Übertragung der Anteile der Komplementärin sowohl der Ansatz eines ausgewiesenen und in der Folge abgeschrieben Firmenwertes als auch der eines Konzessionswertes in den Bilanzen beibehalten werden muss.

Die Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Berufungsvorentscheidung kann daher auch nicht mangels Nachhaltigkeit ihrer Auswirkungen als geringfügig bezeichnet werden.

Auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Höhe des in Ansatz zu bringenden Konzessionswerts strittig ist und sich im Rahmen des Berufungsverfahrens durchaus herausstellen kann, dass der tatsächliche Wert geringer als bisher festgestellt ist, gilt, dass – da die Höhe der Absetzung für Abnutzung eines in Ansatz zu bringenden Firmenwertes für weitere Veranlagungszeiträume von Bedeutung ist – die Auswirkungen der Rechtswirkungen der aufgehobenen Berufungsvorentscheidung keinesfalls als geringfügig bezeichnet werden können. Dem Interesse der Bw. an der Nichtaufhebung der angeführten Berufungsvorentscheidung kommt damit im Vergleich zum öffentlichen Interesse an der Behebung in Anbetracht der nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit dieser Bescheide geringeres Gewicht zu. Dementsprechend war das Ermessen zugunsten der Aufhebung der Berufungsentscheidung zu üben.

Dem Einwand der Bw., die Abgabenbehörde könne nicht bei gleicher Sach- und Rechtslage im Rahmen eines Aufhebungsbescheides von einer einmal bescheidmäßig festgelegten Rechtsansicht wieder abgehen, ist zu entgegen, dass neben weiteren auch die Bestimmung des § 299 Abs. 1 BAO der Behörde das Instrumentarium dafür liefert, ihr unterlaufene Fehler zu korrigieren und damit von einer bescheidmäßig dokumentierten Rechtsansicht abzugehen.

Soweit die Bw. damit argumentiert, dass bereits durch die Erlassung der Berufungsvorentscheidung das der Behörde eingeräumte Ermessen geübt wurde und eine weitere Ermessensübung daher nicht zulässig sei, ist darauf hinzuweisen, dass auch die einem Bescheid zu Grunde gelegte Ermessensübung unrichtig sein und daher zur Aufhebung des Bescheides berechtigen kann.

Auch mit dem Hinweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben vermag die Bw. nicht eine Rechtswidrigkeit des bekämpften Aufhebungsbescheides aufzuzeigen, denn nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Beurteilung eines Verhaltens der Behörde als Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben einerseits voraus, dass ein Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat (vgl. VwGH 18.10.2005, 2003/16/0486).

Waren die Vertreter der Bw. schon nicht bereit, bekannt zu geben, welche Dispositionen im Vertrauen auf das im Rahmen der Berufungsvorentscheidung dargelegte Verhalten der Abgabenbehörde erster Instanz getroffen worden seien, so war es ihnen umso weniger möglich, einen daraus konkret erlittenen abgabenrechtlichen Nachteil darzustellen

Aus dem Grundsatz von Treu und Glauben kann jedoch kein grundsätzliches Recht auf Beibehaltung einer als unrichtig erkannten Vorgangsweise abgeleitet werden, zumal Aufhebungsbescheide stets die Rechtskraft durchbrechen und damit potentiell die Dispositionen der Bescheidempfänger beeinträchtigen.

Auch mit dem Argument, die Vorgangsweise des Finanzamtes habe im gegenständlichen Fall nicht dem Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit entsprochen, vermag die Bw. nichts zu gewinnen, da es zwar unzweifelhaft sparsamer, wirtschaftlicher und zweckmäßiger ist, unrichtige Bescheide erst gar nicht zu erlassen, den einschlägigen Bestimmungen der BAO aber entnommen werden kann, dass der Gesetzgeber offensichtlich von der Fehleranfälligkeit menschlichen Handelns ausgeht und daher Möglichkeiten für eine Fehlerbehebung vorsieht. Die Wahrnehmung der gesetzlich vorgesehenen Möglichkeiten kann daher nur dann unter dem Aspekt der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit

rechtswidrig sein, wenn – wie oben dargelegt – die zu behebende Rechtswidrigkeit nur geringfügig ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Juli 2007