



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 5

GZ. RV/3067-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des HE , Apotheker, ADR, vertreten durch Dr. Oswald Urabic und Mag. Walther Wawronek OEG, 1060 Wien, Linke Wienzeile 4, vom 6. Juli 2001, 3. April 2002 und 9. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 26. Juni 2001, 25. März 2002 und 17. Dezember 2002, vertreten durch Hofrätin Dr. Edith Satovitsch, betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für 1997 und 1998 sowie die Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001 nach der am 25. Oktober 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend Einkommensteuer für 1997 und 1998 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 1997 und 1998 wird gem. § 273 Abs. 1 lit a BAO zurückgewiesen.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für 1999 und 2000 werden abgewiesen.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Einkommen: 1.700.493 S	Einkommensteuer: 686.700 S
(53.236,48 €)	(49.904,43)

Entscheidungsgründe

Dem Bericht des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk in Wien vom 22. Juni 2001 über das Ergebnis einer bei HE erfolgten Buch- und Betriebsprüfung (§ 150 BAO) ist u.a. folgende Feststellung zu entnehmen (Tz 14):

"Apothekenkonzession-AfA:

Mit Kaufvertrag vom 30.9.1992 wurde das Apothekenunternehmen samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, ausgenommen das Umlaufvermögen, sowie den immateriellen Vermögenswerten um ATS 7,500.000,00 erworben.

Der Kaufpreis wurde als Anlagevermögen wie folgt aufgeteilt und aktiviert:

Firmenwert	5.500.000,00
Mietrechte	1.000.000,00
Geschäftsaustattung	1.000.000,00
	7.500.000,00

Bei der Übernahme einer bereits bestehenden Apotheke kommt der Konzession als immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zu, der ausgewiesene Firmenwert stellt daher ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut = Konzession dar, welches nicht abnutzbar ist.

Die bisher im Prüfungszeitraum geltend gemachten Abschreibungen auf den Firmenwert waren daher von der Betriebsprüfung (Bp) zu stornieren.

	1998	1999	2000
Gewinnhinzurechnung	366.667,00	366.667,00	366.667,00

(richtig sollte es wohl heißen: 1997 1998 1999)

Der Wert des Anlagevermögens ist dementsprechend richtig zu stellen".

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens ist in der Tz 27 des Betriebsprüfungsberichtes (BPB) festgehalten, dass hinsichtlich der Einkommensteuer 1997–1999 (richtig wäre: 1997–1998) Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich gemacht hätten.

Das Finanzamt erließ am 26. Juni 2001 die Wiederaufnahmebescheide gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 sowie die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997, 1998, 1999, worin die Feststellungen der Betriebsprüfung (BP) entsprechend Berücksichtigung fanden.

HE er hob gegen die besagten Wiederaufnahmebescheide und die Einkommensteuerbescheide 1997, 1998 und 1999 am 6. Juli 2001 das Rechtsmittel der Berufung, wobei vorerst mangels Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 in Abrede gestellt wurde. Gleichermassen wurde auch die Nichtabschreibbarkeit des Firmenwerts als nicht rechtskonform erachtet, da Firmenwert und Konzession, wie aus Judikatur und Literatur hervorgehe, untrennbar verbunden seien und § 8 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 demnach uneingeschränkt Anwendung finden müsse.

Das Finanzamt erließ am 25. März 2002 und 17. Dezember 2002 die Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001, worin gleichermaßen den Feststellungen der BP gefolgt und die den Firmenwert betreffende Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von 366.667 S dem nicht abschreibbaren Konzessionswert zugeordnet wurde und somit steuerlich nicht Anerkennung fand.

HE er hob gegen diese Bescheide am 3. April 2002 und 9. Jänner 2003 die Rechtsmittel der Berufung, in denen begründend auf jene Ausführungen verwiesen wurde, die schon Gegenstand der bereits vorhin genannten Berufung vom 6. Juli 2001 waren.

Der Berufungswerber (Bw.) teilte der Berufungsbehörde mit Schreiben vom 30. März 2006 über Anfrage mit, dass die Berufungen eingeschränkt würden und insoweit Einverständnis bestehe, als der nicht abschreibbare Konzessionswert mit 25 % des Kaufpreises der Apotheke festgesetzt werde, höchstens jedoch € 500.000.

Im Zuge einer weiteren Stellungnahme vom 5. September 2006 bezog sich der Bw. auf die seitens der Berufungsbehörde ins Auge gefasste Möglichkeit zu hohe Absetzungen durch Aussetzung der AfA bis zum Erreichen eines richtigen Wertansatzes auszugleichen, wobei dargetan wurde, die diesbezügliche RZ 3119 der EStR 2000 betreffe nur die Berichtigung

einer von vornherein falsch angenommenen Nutzungsdauer und daraus resultierender Abschreibungskorrekturen in den Folgejahren.

Im vorliegenden Fall seien aber für bereits verjährte Jahre unzulässige Abschreibungen vorgenommen worden, die nun nicht dadurch rückgängig gemacht werden könnten, dass zulässige Abschreibungen des Firmenwertes einfach vermindert würden. Verjährung bedeute nämlich, dass diese Jahre endgültig veranlagt seien, auch wenn aus heutiger Sicht unrichtige Abschreibungen vorgenommen worden seien.

Im Zuge der am 25. Oktober 2006 stattgefundenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter Mag. Wawronek unter Hinweis auf den Einkommensteuerkommentar von Doralt aus, dass ein Nachholverbot bestünde, das sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten der Finanzbehörde ausschlagen könne. Eine Sistierung der AfA – wie von der Berufungsbehörde vorgeschlagen, sei daher nicht möglich, da Rechtskraft insoweit eingetreten sei, als sie Jahre zu hoher Absetzungen betreffe.

Die Vertreterin des Finanzamtes Hofräatin Dr. Satovitsch betonte dazu, dass die bislang vertretene Rechtsauffassung weiterhin bestehe.

Der Referent führte ergänzend hiezu aus, dass sowohl Doralt als auch die EStR bei zu hoher AfA in rechtskräftig gewordenen Vorjahren eine Aussetzung der AfA in den Folgejahren bis zum Erreichen eines korrekten Buchwertes ermöglichen. Die gegenteilige Auffassung, es bestehe Nachholverbot, erwähne allerdings auch Doralt (§ 4 Tz 169 ff).

Die mündliche Berufungsverhandlung wurde sodann, da weitere Wortmeldungen der Parteien nicht mehr vorlagen, mit dem Beschluss beendet, dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Einen Wiederaufnahmsgrund bilden lediglich neu hervorgekommene "Tatsachen oder Beweismittel", womit die Möglichkeit geschaffen wird, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können, nicht aber, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offengelegter Sachverhalte zu beseitigen (VwGH vom 13. September 1988, 87/14/159). Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt

somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht (vgl. etwa VwGH vom 21. April 1980, 2967/79 und 5. November 1981, 3143 f/80).

Im vorliegenden Fall enthält der Akteninhalt keinerlei Hinweise auf neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, die den Konzessionswert bzw. Firmenwert der Apotheke betreffen, sondern beschränkt sich auf die lapidare Aussage, hinsichtlich der Einkommensteuer 1997 bis 1999 seien Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich gemacht hätten. Welcher Art diese Feststellungen waren und inwieweit sie neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel darstellten, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigten, ist aber dem Bescheid nicht zu entnehmen. Die im BPB (Tz 14) enthaltenen Angaben bezüglich des Erwerbs des Apotheken sind jedoch bereits im Zuge des Veranlagungsverfahrens bekannt gewesen und vermögen eine Wiederaufnahmehandlung nicht zu rechtfertigen.

Der Berufung gegen die in Rede stehenden Wiederaufnahmbescheide war daher stattzugeben, die Bescheide mussten demnach ersatzlos aufgehoben werden.

Gem. § 273 Abs. 1 lit a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung u.a. auch dann durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Die Berufung gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 war aber, da nach Wegfall der Wiederaufnahmsbescheide die Rechtsgrundlage für diese Einkommensteuerbescheide weggefallen ist, nachträglich als unzulässig geworden zu beurteilen und demnach nach § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Zur Frage des Ansatzes eines Apothekenkonzessionswertes wird Folgendes ausgeführt:

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

Zur Frage der Absetzbarkeit des in der Konzession zum Betrieb einer öffentlichen Apotheke bestehenden Wirtschaftsgutes nach der Rechtslage seit dem Inkrafttreten des EStG 1988 hat sich der VwGH bereits wiederholt geäußert und dabei ausgesprochen, dass

Apothekenkonzessionen, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, ein nicht abnutzbaren firmenwertähnliches Wirtschaftsgut darstellen (vgl. zuletzt etwa: VwGH v. 16. September 2003, 2000/14/0119; 5. Juli 2004, 2000/14/0123; 21. September 2005, 2001/13/0214).

Für die Bewertung der Apothekenkonzession stellt der in der Rz 2292 EStR idF Wartungserlass 2005 vom 2. Jänner 2006 angewendete Berechnungsmodus, den nicht abnutzbaren Konzessionswert von Apotheken mit 25 % des Kaufpreises der Apotheke anzusetzen, - höchstens aber € 500.000 für die gesamte Apotheke -, wobei ein auf Grund und Boden und

Gebäude entfallender Kaufpreisbestandteil sowie die Umsatzsteuer nicht zu berücksichtigen sind, eine taugliche Berechnungsmethode für die Bemessung des Konzessionswertes einer Apotheke dar. Besonderheiten des Einzelfalles wären aber durch eine hiervon abweichende Bewertungsmethode zu berücksichtigen.

Im konkreten Fall ist eine solche Notwendigkeit Besonderheiten des Einzelfalles zu berücksichtigen, nicht gegeben, vielmehr wurde mit Schreiben vom 30. März 2006 der Antrag gestellt, die besagte Bewertungsmethode zur Anwendung zu bringen, weshalb untenstehende Berechnung anzuwenden war:

Anschaffungskosten des Firmenwertes	5.500.000 S
davon nicht abschreibbar 25 %:	-1.375.000 S
abschreibbare Anschaffungskosten	4.125.000 S
Abschreibungsdauer 15 Jahre, demnach	275.000 S
Buchwert zum 1.11.1998: 2.475.000 S	Buchwert lt. Bilanz des Bw. 1.11.1998: Buchwert daher zu hoch um: 824.998

Ist die AfA zu hoch angesetzt worden (hier: durch zu hoch angesetzte Anschaffungskosten), dann erfolgt keine Berichtigung der abgelaufenen Jahre, sondern die AfA ist so lange auszu setzen bis der richtige Wertansatz wieder erreicht ist (vgl. VwGH 12. März 1965, Zl. 205 bis 207/64; siehe auch Hofstätter/Reichel, § 7 Tz 9 und EStR 2000, Rz 3119).

Zur Erreichung des richtigen Buchwertes zum 1.11.1998 waren daher Abschreibungen im Sinne nachfolgender Aufstellung zu sistieren bzw. die zufolge der BP erfolgte Zurechnungen ganz oder teilweise zu bestätigen:

1999:	+ 366.667 S
2000:	+ 366.667 S
2001:	+ 91.664 S
	824.998 S

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 1999 und 2000 war daher abzuweisen und die auf Grund der BP vorgenommene Hinzurechnung zu bestätigen.

Hinsichtlich des Jahres 2001 erfolgt insoweit eine teilweise Stattgabe als die zufolge der BP erfolgte Hinzurechnung (366.667) nicht aufrechterhalten werden konnte und eine nunmehr zulässige AfA in Höhe von 183.336 S Berücksichtigung fand ($275.000 \text{ S} - 91.664 \text{ S} = 183.336 \text{ S}$).

Die Einkommensteuer der Jahre 1997, 1998 und 2001 war daher wie folgt zu ermitteln:

1997: Einkommensteuer lt. Bescheid vom 12. März 1999: 168.324 S

1998: Einkommensteuer lt. Bescheid vom 16. Februar 2000: 248.050 S

2001:	Einkommen lt. Bescheid v. 17. Dezember 2002	1.883.829 S
	Minderung des Einkommens siehe oben:	- 183.336 S

		1.700.493 S
--	--	-------------

	Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	736.750 S
	Unterhaltsabsetzbetrag	- 4.200 S
	Einkommensteuer	732.550 S
	Einkommensteuer	53.236,48 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Oktober 2006