



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der CHJ, ADR, vertreten durch Dr. Oswald Urabic und Mag. Walther Wawronek Stb. OHG, 1060 Wien, Linke Wienzeile 4, vom 12. Dezember 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 3. Dezember 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1997 und 1998 sowie Einkommensteuer 1997, 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide betreffend Einkommensteuer 1997 und 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 1997, 1998 und 1999 wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für 1997, 1998 und 1999 wird wie folgt festgesetzt:

| | | |
|------|---|--|
| 1997 | Einkommen: (408.191 S) =29.664,40 € | Einkommensteuer: (120.444 S) =8.753,01 € |
|------|---|--|

| | | |
|------|---|--|
| 1998 | Einkommen: (671.465 S) =48.797,26 € | Einkommensteuer: (230.988 S) =16.786,55 € |
| 1999 | Einkommen: (1.442.793 S) =104.851,86 € | Einkommensteuer: (614.400 S) = 44.650,19 € |

Entscheidungsgründe

CHJ erwarb mit Ablauf des 31. Dezember 1996 von HS und GS die VA, deren Anteile zu je 50 % im Besitz der genannten Verkäuferinnen standen, wobei als Kaufpreis insgesamt S 10.000.000 vereinbart waren, zuzüglich des Wertes des Warenlagers und der Umsatzsteuer sowie abzüglich des Betrages, der zum Übergangsstichtag den erworbenen Abfertigungs- und Urlaubsansprüchen des im Unternehmen der Gesellschaft weiterhin beschäftigten Personals entspricht.

CHJ wurde seitens der Finanzamtes Wien 9/18/19 und Klosterneuburg einer die Jahre 1997 bis 1999 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung unterzogen, wobei im Betriebsprüfungsbericht (BPB) die Auffassung vertreten wurde, der apothekengesetzlich gewährleistete Schutz, der die Lebensfähigkeit bestehender öffentlicher Apotheken durch die Verankerung einer Mindestanzahl von 5.500 zu versorgenden Personen sichern soll, stelle ein eigenes nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut dar, das im Falle des entgeltlichen Erwerbes einer bestehenden öffentlichen Apotheke bzw. eines Mitunternehmeranteils anzusetzen sei, nicht aber einen Teil des Firmenwertes.

Die rechnerische Ermittlung des Konzessionswertes erfolgte in Anlehnung an die von Ziegner (Walter Ziegner, Apothekenkonzession: Nicht abnutzbares Wirtschaftsgut in: Recht der Wirtschaft S 286 ff/1996) publizierte Berechnungsmethode, wobei von einem Pachterlös, der bei einem Mindestumsatz von 9.900.000 S im Falle der Verpachtung zu erzielen wäre, ausgegangen wurde, d.s. unter Zugrundelegung der Pachtzinsrichtsätze (5 % bzw. 9%) der österreichischen Apothekerkammer bei einer konkret gegebenen Verteilung von 68 % Krankenkassenerlöse und 32 % Privaterlöse (fiktive Pacht für Krankenkassenumsätze S 495.000 und Privatumsätze S 419.265) S 914.265 S. Nach Kürzung dieses fiktiven

Pachterlöses um 25 % für Verpachtungsaufwendungen ergebe sich ein Reingewinn für den gesetzlich geschützten Mindestumsatz in Höhe von S 685.699. Dieser sei sodann um 25 % - abgeleitet aus dem Verhältnis der Verkehrswerte von bestehenden öffentlichen Apotheken zu Drogerien – gekürzt worden, was eine ewige Rente in Höhe von S 514.274 ergeben habe, die unter Zugrundelegung eines 5,5 %igen Abzinsungszinssatzes zu kapitalisieren gewesen sei. Dies ergebe einen Konzessionswert in Höhe von S 9.350.436, weshalb der gesamte Firmenwert in Höhe von S 7.808.000 als Konzessionswert angesetzt werden müsse und somit nicht abnutzbar sei.

Die für die Jahre 1997, 1998 und 1999 maßgeblichen Erfolgsänderungen wurden daher wie folgt ermittelt:

| | 1997 | 1998 | 1999 |
|------------------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|
| Wert lt. Handelsbilanz | 7.287.467,00 S | 6.766.934,00 S | 6.246.401,00 S |
| <u>Wert lt. Prüferbilanz</u> | <u>7.808.000,00 S</u> | <u>7.808.000,00 S</u> | <u>7.808.000,00 S</u> |
| Vermögensänderung | 520.533,00 S | 1.041.066,00 S | 1.561.599,00 S |
| - VÄ Vorjahr | <u>0,00 S</u> | <u>-520.533,00 S</u> | <u>- 1.041.066,00 S</u> |
| Erfolgsänderung | 520.533,00 S | 520.533,00 S | 520.533,00 S |

Aus der detaillierten Konzessionswertberechnung (Tz 18, letzte Seite des BPB) gehen die Krankenkassenumsätze und die Privaterlöse per 31.12.1996 (6.445.432,50 S und 3.093.905,02 S) hervor, aus denen sich ein Anteilsverhältnis von 67,57 % zu 32,43 % (68 % zu 32 %) ergab.

Zur Wiederaufnahme der Verfahren ist im BPB festgehalten, dass die Veranlagungen der Jahre 1997 und 1998 bisher erklärungsgemäß ohne Überprüfung der Zusammensetzung des "Firmenwertes" erfolgten, die Feststellung, dass dieser zur Gänze einen Konzessionswert darstelle, aber erst im Zuge der Betriebsprüfung (BP) getroffen worden sei.

Das Finanzamt erließ am 3. Dezember 2001 Wiederaufnahmbescheide gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Einkommensteuer für 1997 und 1998 sowie die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997, 1998 und 1999, worin die Feststellungen der BP entsprechend Berücksichtigung fanden.

CHJ er hob gegen die besagten Bescheide vom 3. Dezember 2001 am 12. Dezember 2001 das Rechtsmittel der Berufung, wobei gegen die Wiederaufnahmbescheide vorgebracht wurde, den einen Wiederaufnahmsgrund darstellenden Feststellungen (nichtabzugsfähige Aufwendungen, Aktivierung einer Eingangsrechnung) in Höhe von insgesamt 6.730 S stehe

eine Gesamtnachforderung in Höhe von 748.998 S gegenüber, weshalb ein Missverhältnis dieser Größen vorliege, die bei richtiger Ermessensübung zu keiner Wiederaufnahmsmaßnahme hätte führen dürfen.

Gegen die im Zuge der Einkommensteuerbescheide 1997, 1998 und 1999 erfolgten Beurteilung des Firmenwertes als nichtabschreibbaren Konzessionswert wurde unter Verweis auf Judikatur und Literatur die Auffassung vertreten, ein Herausschälen eines Konzessionswertes aus dem Firmenwert sei nicht möglich, da dem Konzessionswert eine selbstständige Bewertbarkeit nicht zukomme.

Gegen die betragliche Ermittlung des Konzessionswertes wurde vorgebracht, die vom Finanzamt gewählte Berechnungsmethode entbehre jeglicher wirtschaftlichen Grundlage und sei als willkürlich gewählt und damit als rechtswidrig zu beurteilen.

Das Finanzamt erließ am 18. Jänner 2002 eine Berufungsverentscheidung, im Rahmen derer die Berufung vom 14. Dezember 2001 gegen die vorhin genannten Bescheide vom 3. Dezember 2001 als unbegründet abgewiesen wurde.

Die Berufungswerberin (Bw.) stellte am 30. Jänner 2002 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei u.a. vorgebracht wurde, die Tatsache, dass der Firmenwert auch einen Abgeltungsfaktor für die Zurücklegung der Konzession durch den Veräußerer enthalte, sei kein Umstand, der erst durch die Betriebsprüfung hervorgekommen sei.

CHJ teilte dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien (UFS) am 30. März 2006 über Anfrage mit, dass die Berufung eingeschränkt und beantragt werde, den nichtabschreibbaren Konzessionswert mit 25 % des Kaufpreises der Apotheke festzusetzen, höchstens mit € 500.000 für die ganze Apotheke.

Im Rahmen einer weiteren Eingabe an den UFS vom 22. August 2006 vertrat die Einschreiterin die Auffassung, den Jahresabschlüssen 1997 und 1998 sei eindeutig zu entnehmen, dass kein Konzessionswert angesetzt worden sei. Der Finanzbehörde sei es aber möglich gewesen, bei der Aufteilung des Kaufpreises für die Apotheke den Ansatz eines Konzessionswertes zu verlangen. Die angeblich fehlenden Berechnungsgrundlagen für die Ermittlung des Konzessionswertes stellten aber, zumal in den Bilanzen ein solcher überhaupt nicht ausgewiesen sei, keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund dar.

Zudem sei bei der nunmehrigen Berechnungsmethode, die von 25 % des Kaufpreises für die Apotheke ausgehe, das Umsatzverhältnis des Verkäufers nicht relevant und könne demnach einen Wiederaufnahmsgrund nicht darstellen.

Somit seien die auf Grund der ursprünglichen Veranlagung ergangenen Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 in Rechtskraft erwachsen. Bei der Ermittlung des

steuerpflichtigen Einkommens für 1999 sei aber das Einkommen lt. Bp um 390.400 S zu vermindern, da insoweit die Bp eine Hinzurechnung vorgenommen habe.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bw. Mag. Walther Wawronek aus, dass in den Bilanzen lediglich Firmenwerte ausgewiesen worden seien, nicht jedoch ein Konzessionswert. Zudem wurde auf das Missverhältnis der Wiederaufnahmsgründe in Höhe von ATS 6.730 S zu den Gesamtnachforderungen in Höhe von ATS 748.998 verwiesen, das eine Wiederaufnahme im Sinne einer richtigen Ermessensübung ausschließe.

Mag. Kovacs führt dazu aus, dass neben der Frage des Konzessionswertes nichts hervorgekommen sei, das einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund darstelle, insbesondere liege eine beträchtliche Diskrepanz zwischen den einzelnen Feststellungen und der gesamten Nachforderung vor.

Mag. Wawronek wies schließlich darauf hin, dass insbesondere im Hinblick auf den neuen Berechnungsmodus, für den das Umsatzverhältnis des Vorgängers nicht maßgeblich sei, ein Wiederaufnahmegrund nicht erkannt werden könne.

Schließlich verweist der Referent darauf, dass jene Umsatzdaten, die der Betriebsprüfer als Wiederaufnahmsgrund angesehen habe, nicht im Verfahren der CHJ hervorgekommen seien, sondern im Verfahren der Rechtsvorgängerin.

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.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe.

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach herrschender Ansicht aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 3. Aufl., § 303 Rz 13 und 14 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Im vorliegenden Fall erfolgte die Berechnung des Konzessionswertes, die entsprechende steuerliche Wirkungen nach sich ziehen sollte, auf Basis der Umsatzdaten der VAS (vgl. Tz 18 letzte Seite BPB), d.h., diese Tatsachen bzw. Beweismittel waren der Behörde im Verfahren

der V bereits bekannt, nicht aber im Verfahren der Einschreiterin, weshalb diese Feststellungen für das Verfahren der CHJ taugliche Wiederaufnahmsgründe darstellen. Dies deshalb, weil auf Basis der Umsatzdaten 1996 der V erst die Feststellung des prozentualen Verhältnisses der Krankenkassenumsätze zu den Privatumsätzen möglich war, das wieder für die Ermittlung des fiktiven Pachtzinses und schlussendlich für die Berechnung des Konzessionswertes herangezogen wurde.

Die entsprechenden steuerlichen Folgen dieser Wiederaufnahms Gründe sind aber nicht geringfügig und es kann auch nicht gesagt werden, die steuerlichen Folgen der Wiederaufnahms Gründe stünden in einem auffallenden Missverhältnis zu der gesamten einkommensteuerlichen Nachforderung, weshalb eine fehlerhafte Ermessensübung, wie die Bw. behauptet, nicht erkennbar ist.

Wenn nun die Bw. behauptet, die einzige neue Tatsache sei nunmehr die Nichtabschreibbarkeit des auf die Apothekenkonzeßion entfallenden Teils des Firmenwertes, so übersieht sie, dass in den jeweiligen Bescheidbegründungen auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen wird. Aus der Tz 18 des BPB ergeben sich aber jene Umsatzdaten der V, auf Grund derer erst die BP in der Lage war die Höhe des Konzessionswertes zu berechnen, woraus sich auch die Schlussfolgerung ergab, dass der ermittelte Konzessionswert höher als der Firmenwert war, was zur gänzlichen Nichtanerkennung der bislang geltend gemachten Afa – Beträge führen musste.

Die geänderte steuerrechtliche Beurteilung des Konzessionswertes im Hinblick auf die noch im EStG 1972 gegebene Rechtslage stellt, insoweit ist die Bw. im Recht, keinen Wiederaufnahmsgrund dar. Dieser liegt allein im Umstand begründet, dass, wie aus der Tz 18 des BPB hervorgeht, Umsatzdaten der Rechtsvorgängerin der Bw. zur Berechnung des Konzessionswertes herangezogen wurden und sich daraus ergab, dass der Konzessionswert höher ist als der Firmenwert, weshalb die geltend gemachten Afa – Absetzungen mit steuerlicher Wirkung nicht anerkannt werden konnten.

Die nunmehr in der Eingabe vom 22. August 2006 geäußerte Einwendung, die Finanzbehörde hätte bereits im Zuge der Veranlagung bei der Aufteilung des Kaufpreises den Ansatz eines Konzessionswertes verlangen können, kann aber das Berufungsbegehren schon deshalb nicht stützen, weil nach Lehre und Rechtsprechung ein behördliches Verschulden am Unterbleiben der Feststellung der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausschließt.

Der Umstand, dass in den Bilanzen überhaupt kein Konzessionswert ausgewiesen worden sei, weshalb in den "angeblich fehlenden" Berechnungsgrundlagen kein Wiederaufnahmsgrund erblickt werden könne, vermag aber die Argumentation der Bw. nicht zu stützen, weil der jeder öffentlichen Apotheke innewohnende Konzessionswert für den Fall des Verkaufs der

Apotheke offen zu legen und beim Erwerber zu aktivieren ist, wobei für die Bemessung des Konzessionswerts die Umsatzverhältnisse des Veräußerers maßgeblich sind. Dies hat auch zur entsprechenden rechnerischen Ermittlung des Konzessionswertes der Apotheke geführt (vgl. BPB vom 28. November 2001, Tz 18), weshalb zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung Wiederaufnahmesgründe vorlagen, die zu im Spruch anderslautenden Bescheiden führten. Die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1997 und 1998 ist daher zu Recht erfolgt. Der Umstand, dass dieses Umsatzverhältnis für die nunmehr ins Auge gefasste Neuberechnung des Konzessionswertes nicht maßgeblich ist, kann jedoch die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung gegebenen Wiederaufnahmes Gründe nicht in Frage stellen, haben eben erst die Feststellungen der BP im Verfahren der V , wonach im Firmenwert ein Konzessionswert enthalten ist, erbracht.

Die Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide für 1997 und 1998 ist daher zu Recht erfolgt.

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 Gewerbetrieben 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 abnutzbares 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 entsprechend 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: | 7.808.000 S |
| davon nicht abschreibbar 25 %: | <u>1.952.000 S</u> |
| abschreibbare Anschaffungskosten | 5.856.000 S |
| Abschreibungsdauer 15 Jahre, demnach Afa: | 390.400 S |
| Abschreibung 1997 lt. Bw.: 520.533 S | richtig: 390.400 S |
| Abschreibung 1998 lt. Bw.: 520.533 S | richtig: 390.400 S |
| Abschreibung 1999 lt. Bw.: 520.533 S | richtig: 390.400 S |

Die strittigen Einkommensteuerbeträge waren daher wie folgt zu ermitteln:

| | |
|---|--------------------|
| Einkommen 1997 lt. Bescheid v. 3. 12. 2001 | 798.591 S |
| | <u>- 390.400 S</u> |
| Einkommen 1997 nunmehr: | 408.191 S |
| Einkommensteuer 1997 | 120.444 S |
| Einkommen 1998 lt. Bescheid v. 3.12.2001 | 1.061.865 S |
| | <u>- 390.400 S</u> |
| Einkommen 1998 nunmehr: | 671.465 S |
| Einkommensteuer 1998: | 230.988 S |
| Einkommen 1999 lt. Bescheid v. 3. 12. 2001: | 1.833.193 S |
| | <u>- 390.400 S</u> |
| Einkommen 1999 nunmehr: | 1.442.793 S |
| Einkommensteuer 1999: | 614.400 S |

Wien, am 12. Oktober 2006